

DES RÉCLAMATIONS

en matière de

Contributions Directes

Thèse pour le Doctorat présentée et soutenue

le Vendredi 7 Juin 1929, à 14 heures

PAR

RENÉ CANAC

MM. ALLIX, Professeur, *Président*.

PILON

Roger PICARD } Suffragants.

PARIS

IMPRIMERIE DU MONT-PARNASSE ET DE PERSAN-BEAUMONT

47, Rue de la Gaîté, 47

1929

DES RÉCLAMATIONS
en matière de
Contributions Directes

DES RÉCLAMATIONS

en matière de

Contributions Directes

Thèse pour le Doctorat présentée et soutenue
le Vendredi 7 Juin 1929, à 14 heures

PAR

RENÉ CANAC

MM. ALLIX, Professeur, *Président*.
PILON
Roger PICARD } Suffragants.

PARIS

IMPRIMERIE DU MONT-PARNASSE ET DE PERSAN-BEAUMONT
47, Rue de la Gaîté, 47

1929

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



DES RÉCLAMATIONS

en matière de

Contributions Directes

INTRODUCTION

L'impôt direct est une prestation en argent, exceptionnellement en nature, perçue sur les citoyens au moyen de rôles nominatifs ; il atteint chez eux ceux des éléments imposables qui ont un caractère durable, constant ou du moins continu comme l'existence, la possession et la profession. Ce sont ces qualités spécifiques qui ont fait écrire à Léon Say dans son *Dictionnaire d'Economie politique* (chapitre des Impôts), la phrase suivante : « Le verbe être ou avoir caractérise l'impôt direct. »

L'impôt indirect, au contraire, repose généralement sur des faits contingents et accidentels, par exemple, sur des objets de consommation (contributions indirectes), sur des services rendus (droits d'enregistrement), sur des déplacements de richesse (droits de douane).

La circonstance qu'on se trouve, en matière d'impôts directs, en présence de situations relativement stables, sus-

ceptibles d'être déterminées à l'avance, permet d'établir un rôle nominatif et de confier le recouvrement de l'impôt à une administration différente de celle qui est chargée de l'assiette.

En matière de contributions indirectes, au contraire, les droits sont liquidés et perçus au moment de la constatation des faits imposables.

Les impôts directs sont actuellement très nombreux et comprennent en plus des contributions directes et des taxes y assimilées, les impôts sur les revenus créés par les lois du 15 juillet 1914 et du 31 juillet 1917.

Nous ne nous occuperons que des impôts dont les rôles sont établis par l'Administration des Contributions directes et qui peuvent, en conséquence, aux termes de l'article 76 des lois codifiées, être déduits du revenu global pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu.

Ces divers impôts soulèvent de nombreuses réclamations qu'il nous a paru intéressant d'examiner.

La procédure applicable à ces litiges est à la fois complexe et étendue ; l'instruction sur les réclamations à l'usage des agents de l'administration comporte, en effet, 326 articles. Cette procédure n'est pratiquement connue, en dehors des fonctionnaires intéressés, que d'un petit nombre de personnes, qui ont été amenées à s'en occuper soit du point de vue juridique, soit du point de vue politique, soit encore pour satisfaire une simple curiosité d'esprit.

L'examen des réclamations en matière de contributions directes, sera précédé d'un exposé de la législation applicable aux divers impôts et un plus grand développement sera consacré aux matières qui donnent lieu fréquemment à des réclamations, notamment les exemptions.

Nous ne retracerons pas, toutefois, la série des actes minutieusement réglementés qui ont abouti au rôle rendu exéc-

toire et se sont traduits pour chaque contribuable par l'envoi d'un avertissement contenant l'indication des contributions auxquelles il est assujetti et la somme d'argent exigée de lui.

L'étude des conditions d'établissement de ces divers impôts nous permettra surtout de mentionner les principales réclamations auxquelles ils donnent lieu et, en matière d'impôts sur les revenus, les précautions prises, au moyen d'une procédure de contestation préalable, pour diminuer le contentieux « *a posteriori* ».

Si, après l'établissement des rôles, un contribuable se prétend victime d'une erreur ou d'une violation de droit, il pourra en obtenir réparation par l'introduction d'une réclamation. Ce droit lui a été reconnu notamment par l'article 80 de la loi du 3 Nivose an VII. « Lorsqu'un citoyen se croira lésé dans sa cote ou par double emploi ou à cause de surtaxe ou pour toute autre raison, il se pourvoira à son administration municipale (actuellement au Conseil de Préfecture) ».

La plainte du contribuable est, en premier lieu, examinée par le directeur départemental des Contributions directes qui n'a pas participé à l'établissement de la cotisation contestée et ensuite, si le contribuable n'obtient pas entière satisfaction, par le Conseil de Préfecture, composé de juges étrangers à la contestation.

Ce procédé est destiné à fournir au réclamant toutes les garanties d'impartialité désirables.

Comme le rôle est homologué par le directeur des Contributions directes, agissant par délégation du Préfet, on se trouve en présence d'un acte administratif et la connaissance des conflits soulevés par l'exécution des actes d'administration a été réservée par la loi du 16 Fructidor an III aux tribunaux administratifs. En conséquence, l'autorité judiciaire n'est appelée à intervenir que dans quelques cas particuliers

et en général pour se prononcer sur des questions préjudicielles.

Cette étude sera étendue aux recours gracieux présentés par les contribuables bien que, par définition, ils ne rentrent pas dans la catégorie des réclamations.

Au sujet des demandes contentieuses et gracieuses, nous examinerons les divers motifs qui y donnent lieu généralement, les règles qui président à leur présentation et à leur instruction, et les phrases successives qu'elles suivent jusqu'à ce qu'un jugement définitif intervienne.

Dans un appendice, nous traiterons, en raison de leur caractère spécial, des demandes en décharge de responsabilité produites par les comptables.

Cet exposé du contentieux administratif en matière de contributions directes sera accompagné de quelques réflexions personnelles sur la valeur des procédés actuellement suivis et de l'indication des modifications qui pourraient être utilement introduites.

Ces modestes remarques seront complétées par l'étude d'une mesure dont l'application permettrait, à notre sens, de hâter l'instruction des réclamations dans l'intérêt commun de l'Etat, des Contribuables et de l'Administration.

Nous nous occuperons ensuite des divers projets de réforme qui ont été proposés pour le jugement des réclamations en matière d'impôts directs en essayant de dégager leur valeur respective.

Notre souci sera, au cours de cette étude, d'associer aussi étroitement que possible, la théorie et la pratique ; aussi, nous a-t-il paru utile de commencer par examiner l'organisation de l'Administration des Contributions Directes.

CHAPITRE I^{ER}

De l'ORGANISATION et des ATTRIBUTIONS de l'ADMINISTRATION des CONTRIBUTIONS DIRECTES

L'Administration des Contributions Directes comporte, comme toutes les régies financières, un service central et un service départemental.

I. Service Central. — L'administration centrale est composée du directeur général nommé par décret qui, assisté de trois administrateurs et du bureau central et du personnel, a la responsabilité générale de la bonne marche du service.

En outre, il seconde le Ministre en qualité de commissaire du gouvernement dans la discussion des projets de loi concernant le service des contributions directes.

Le directeur général forme, avec les trois administrateurs, le Conseil d'Administration.

Les bureaux sont groupés en deux divisions ayant chacune d'elles à leur tête un administrateur ; l'un des administrateurs est adjoint au directeur général et chargé du service des contributions directes.

La première division comprend les bureaux de la législation, du contentieux et du service général.

La deuxième division comprend les bureaux du répartition et des rôles, de la comptabilité, des évaluations foncières et du cadastre.

Les fonctionnaires de la direction générale se répartissent en chefs de bureau, sous-chefs de bureau, rédacteurs principaux nommés par le Ministre et en rédacteurs nommés par le directeur général et recrutés parmi les agents du cadre départemental, par voie de concours ou par appel direct. Il existe, en outre, un personnel secondaire : ce sont les commis d'ordre et de comptabilité et les expéditionnaires.

A l'exception du directeur général qui est pris parmi les hauts fonctionnaires du ministère des finances, tous les agents ont débuté comme surnuméraire et l'administration des contributions directes présente ainsi une remarquable unité d'origine.

II. Service départemental. — Le service départemental comprend le directeur nommé par décret, des inspecteurs principaux nommés par le Ministre, des inspecteurs, des contrôleurs principaux, des contrôleurs et des surnuméraires nommés par le directeur général. Les surnuméraires sont recrutés parmi les jeunes gens titulaires du diplôme de bachelier, ayant satisfait à un concours dont le programme et les conditions ont été déterminés par un arrêté ministériel en date du 16 janvier 1928. Toutefois, les jeunes gens réunissant les conditions d'âge requises et ayant satisfait aux examens d'entrée aux grandes écoles ou pourvus d'un diplôme de licence sont dispensés de subir les épreuves de ce concours.

Les surnuméraires admis sont réunis au centre d'instruction professionnelle de Lyon où ils acquièrent, pendant six mois environ, au cours de conférences et de répétitions, des notions théoriques en matière de Contributions directes et d'Enregistrement.

A leur sortie de cette école, ils subissent un examen professionnel et accomplissent la seconde partie de leur stage dans le service départemental, soit auprès des contrôleurs des contributions directes, soit auprès des receveurs-contrô-

leurs des contributions directes et de l'enregistrement. Avant leur nomination au grade soit de contrôleur des contributions directes, soit de receveur de l'enregistrement, soit de receveur-contrôleur, ils doivent subir un deuxième examen professionnel.

Il me paraît utile d'indiquer brièvement, par grade, la nature des fonctions de chacun des fonctionnaires du service départemental.

III. Attributions des divers agents. — Les directeurs sont chargés de l'organisation générale du service dans leur département. Ils ont pour fonction essentielle la confection des rôles des contributions directes et des taxes assimilées ; en outre, ils jugent en premier ressort les réclamations et donnent leur avis sur les instances introduites devant le Conseil de préfecture ou le Conseil d'Etat ainsi que sur les demandes gracieuses soumises au Préfet et au Ministre.

Ils sont aidés dans leur tâche par des inspecteurs-rédacteurs ou des contrôleurs-rédacteurs, recrutés parmi les agents du service actif, et dont le nombre varie suivant l'importance du département.

Les bureaux de la direction comprennent, en outre, des commis titulaires nommés par la direction générale et des auxiliaires choisis par le directeur lui-même.

Les inspecteurs se répartissent en inspecteurs-principaux et inspecteurs ordinaires qui ont eux-mêmes accès au grade d'inspecteur principal.

Les inspecteurs ordinaires sont recrutés parmi les contrôleurs de 1^{re} classe ayant deux ans d'ancienneté dans ce grade et reconnus aptes d'après les épreuves écrites d'un examen professionnel.

Les inspecteurs principaux sont chargés de la vérification du travail des inspecteurs ordinaires et de la gestion de quelques contrôleurs.

Quant aux inspecteurs, leurs attributions ont été précisées par une circulaire de la direction générale des contributions directes en date du 7 août 1928 et consistent dans la vérification des déclarations importantes, susceptibles d'entraîner des rehaussements de droits fructueux pour le Trésor et dans la vérification des travaux de quelques contrôleurs et des receveurs-contrôleurs en ce qui concerne l'assiette des impôts directs.

Les inspecteurs rendent compte au directeur du zèle et de l'activité des divers agents placés sous leur surveillance et sont parfois chargés par ce chef de service de l'examen d'affaires particulièrement délicates.

Quant aux contrôleurs, ils sont répartis en contrôleurs et contrôleurs principaux, suivant l'importance de leur circonscription. Ce sont eux qui assurent, dans un rayon déterminé, l'assiette de tous les impôts directs et l'instruction des réclamations qu'ils soulèvent. Ils sont en rapport direct avec le public et forment le pivot du service.

Dans quelques départements importants, certains contrôleurs ou contrôleurs principaux ne sont pas chargés d'une division territoriale et s'occupent exclusivement de relever dans les documents tenus par les administrations publiques, les renseignements susceptibles d'être utilisés pour l'assiette des impôts sur les revenus et dont ils assurent la transmission aux contrôleurs intéressés.

IV. Fusion des Administrations des Contributions Directes et de l'Enregistrement. — Il importe de signaler que depuis le décret du 17 septembre 1926, pris en exécution de la loi du 3 août 1926, les administrations des contributions directes et de l'enregistrement ont été fusionnées.

Cette fusion a eu pour effet, jusqu'à ce jour, de mettre à la tête des deux régies financières un directeur général unique, de laisser subsister dans chaque département deux directions

juxtaposées et surtout, c'est là le point le plus important, de confier dans 947 cantons l'assiette des impôts directs à des receveurs de l'enregistrement qui portent désormais le titre de receveur-contrôleur.

Cette réforme administrative, inspirée tant par le souci de réaliser des économies que par celui d'accroître le rendement des impôts, a, au contraire, entraîné des dépenses supplémentaires et a augmenté les évasions de la matière imposable, tant en matière d'impôts directs qu'en matière de droits d'enregistrement. En effet, les receveurs de l'Enregistrement, transformés subitement en contrôleurs des Contributions directes, ne peuvent, en raison de leur inexpérience, établir d'une façon correcte les impôts directs si nombreux et si complexes et leur tâche accrue, les oblige à apporter moins de soin qu'autrefois dans la perception des droits d'enregistrement.

Cette fusion a d'ailleurs été critiquée par de nombreuses personnalités dans les milieux parlementaire et juridique ; il convient de citer sur ce point l'opinion émise par M. Allix : (1)

« Sur deux points seulement, nous avons quelques réserves à exprimer quant à cette partie du rapport. Les experts recommandent pour améliorer le fonctionnement de nos impôts directs, la fusion, dès que les circonstances le permettront, des deux administrations des Contributions directes et de l'Enregistrement.

« Cette idée nous avait autrefois séduit, et nous croyons même l'avoir soutenue dans cette revue. Après mûre réflexion, nous l'avons abandonnée et nous sommes aujourd'hui per-

(1) *Revue politique et parlementaire* du 10 Juillet 1926. Extrait d'un article intitulé : « Le rapport des Experts ».

suadé que c'est là une vue de théoricien qui ne tient pas compte des réalités pratiques.

« Nous en avons donné les raisons dans notre traité et nous avons la conviction que ce qu'il faut chercher ici, c'est la pénétration, le contact organisé et non la fusion des deux administrations qui, tant au point de vue de leur organisation interne, qu'en ce qui touche la nature, le mode d'assiette et de recouvrement des nombreux impôts qui leur sont confiés, obéissent à des règles propres qu'il paraît difficile de modifier d'une façon profonde. »

Les contrôleurs et les receveurs-contrôleurs sont chargés d'établir les impôts directs pour le compte de l'Etat et pour celui des départements et des communes.

L'impôt direct est ainsi, suivant la définition de M. Colson (*Cours d'économie politique* — 1909 — 5^e volume), une contribution exigée de chaque habitant du pays pour sa quote-part dans les charges de l'Etat et de ses subdivisions.

CHAPITRE II

LES IMPOTS DIRECTS

Les impôts directs établis par l'administration fusionnée des contributions directes et de l'enregistrement et dont il sera fait l'étude du contentieux spécial qui leur est applicable peuvent, pour la commodité de l'exposé, être rangés en trois catégories distinctes :

A) Les anciennes contributions directes.

B) Les taxes assimilées aux contributions directes.

C) Les impôts cédulaires et l'impôt général sur le revenu.

L'étude brève de chacune des contributions ci-dessus désignées sera complétée par l'indication des principales réclamations qu'elles soulèvent.

Nature des Réclamations. — Il convient d'indiquer, au préalable, que les réclamations produites en matière de contributions directes se répartissent en deux grandes catégories : *les demandes contentieuses* et *les demandes gracieuses*.

Les demandes contentieuses (en décharge ou réduction), sont celles par lesquelles un contribuable s'estime surtaxé ou imposé pour des facultés ou des biens qu'il ne possède pas. Ces demandes sont de justice rigoureuse et, quand elles sont fondées, elles ne peuvent être refusées ; elles relèvent du directeur des Contributions directes et, en appel, du Conseil de Préfecture et du Conseil d'Etat.

Les demandes gracieuses, sont celles qui sont produites par des contribuables qui, sans contester la régularité des

impositions mises à leur charge, demandent la remise ou la modération de leurs cotisations pour perte totale ou partielle de revenus et pour situation momentanément gênée.

Ces demandes sont soumises au Préfet et, en appel, au Ministre.

Il existe encore une autre catégorie de demandes gracieuses (demandes en remise de pénalités), qui sont celles qui ont pour objet l'exonération des pénalités appliquées aux cotisations aux différents impôts pour défaut de déclaration ou déclaration inexacte. Ces réclamations sont, suivant le chiffre des majorations encourues, de la compétence du directeur départemental des Contributions directes ou du directeur général.

Les anciennes contributions directes ne comprennent plus que les contributions mobilière et des patentes depuis la suppression de la contribution des portes et fenêtres par la loi du 19 juillet 1925 (art. 3).

SECTION I

CONTRIBUTION MOBILIÈRE

I. Personnes imposables. — La contribution mobilière a été supprimée comme impôt d'Etat par la loi du 31 juillet 1917 et n'est plus perçue qu'au profit du département ou de la commune. La loi du 21 avril 1832, qui lui a donné sa forme définitive, rend imposable, en principe, « *tout habitant Français ou étranger, jouissant de ses droits et non réputé indigent (Art. 2.)* ». Elle est due pour toute habitation meublée dont dispose le contribuable sur le territoire de la commune, soit qu'il l'occupe à titre de propriétaire ou de locataire, soit

qu'il en ait simplement l'usage à titre gratuit ou onéreux et bien que les meubles ne lui appartiennent pas.

La contribution mobilière est établie sur la valeur locative de l'immeuble, déterminée par le conseil de répartition (1) de chaque commune et qui est désignée sous le nom de « loyer matriciel ».

Dans certaines villes, où le Conseil municipal a pris une délibération conformément aux lois du 13 juillet 1903 et du 20 juillet 1904, le loyer matriciel assigné à tout contribuable se trouve diminué d'une somme constante et uniforme, augmentée, dans certaines proportions, à raison des charges de famille.

II. Exemptions. — Dans ces conditions, sont exempts de la contribution mobilière, les loyers inférieurs au minimum mais, cette contribution comporte, en outre, un certain nombre d'exemptions qui s'appliquent :

1^o) Aux agents diplomatiques et consulaires qui n'exercent ni commerce ni industrie et qui sont sujets de l'Etat qui les nomme ;

2^o) Aux hommes de troupe mariés pendant leur service actif ainsi qu'aux père et mère de sept enfants mineurs dont le loyer matriciel ne dépasse pas dix francs en principal (2).

III. Responsabilité des propriétaires et principaux locataires. — Il convient de signaler que comme l'impôt devient exigible en cas de déménagement hors du ressort de la perception ou de vente volontaire ou forcée (Loi du 21 avril 1832 — art. 22), la loi a mis certaines obligations à

(1) La composition de ce conseil de répartition sera ultérieurement indiquée.

(2) On est ainsi conduit à déterminer, d'une façon purement fictive, la part de l'Etat dans le montant de la contribution mobilière.

la charge des propriétaires ou principaux locataires. C'est ainsi, qu'à défaut de présentation par les locataires des quittances de la contribution mobilière, ils sont tenus, sous leur responsabilité personnelle, de donner avis, dans les trois jours du déménagement, au percepteur. Dans le cas de déménagement furtif, cet avis doit être donné au percepteur dans un délai de huit jours.

En toute hypothèse et nonobstant toute déclaration de leur part, les propriétaires ou principaux locataires demeurent responsables de la contribution mobilière établie au nom des personnes qu'ils logent en garni.

IV. Imputation des dégrèvements. — Comme conséquence du caractère d'impôt de répartition de la contribution mobilière, la solidarité de tous les contribuables devant la dette commune est inéluctable et les dégrèvements prononcés sont réimposés l'année suivante, de façon à maintenir l'égalité proportionnelle. Toutefois, les dégrèvements accordés aux pères de 7 enfants mineurs, sont supportés par l'Etat, comme le sont les dégrèvements alloués à titre de remise ou de modération (Arrêté du 24 Floréal an VIII — art. 28).

V. Réclamations. — Les réclamations dirigées contre les cotisations à cette contribution se divisent naturellement en demandes en décharge ou réduction, qui sont produites dans les principaux cas suivants :

Les contribuables demandent parfois la réduction de leur loyer matriciel qu'ils considèrent exagéré et, dans certaines communes, l'application des déductions prévues à titre de minimum de loyer.

Les demandes en décharge tendent soit à l'obtention du bénéfice des exemptions légales, soit à l'exonération de la contribution mobilière de la part de contribuables qui n'ont pas, au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, d'habitation distincte et personnelle (Cas de parents âgés qui vont habiter

avec leurs enfants) ou de la part de ceux qui ont quitté, antérieurement au 1^{er} janvier, la commune de l'imposition.

VI. Demandes en décharge de garantie. — Il y a lieu d'ajouter aux demandes sus-visées, les demandes en décharge de garantie produites par les propriétaires ou principaux locataires qui ont acquitté les cotisations de leurs locataires et demandent tant l'annulation des poursuites dirigées contre eux que le remboursement des sommes versées.

VII. Demandes d'inscription aux rôles. — Enfin, les demandes d'inscription aux rôles sont celles par lesquelles un contribuable demande à être compris au rôle de la contribution mobilière d'une commune, soit pour pouvoir obtenir son inscription sur les listes électorales, soit pour acquitter une cotisation moins élevée, si les « centime le franc » et les loyers matriciels sont les plus faibles dans la nouvelle résidence.

VIII. Réclamations contre les contingents. — Il existe une autre catégorie de réclamations qu'il convient de signaler : ce sont les réclamations contre les contingents, produites à l'occasion des impôts de répartition et la contribution mobilière est actuellement le seul de nos impôts de répartition.

Le montant total de l'impôt est divisé entre les départements par la loi des finances ; le Conseil général assigne à chaque arrondissement la part qui lui incombe ; le conseil d'arrondissement fixe ensuite la part de chaque commune. La répartition finale entre les contribuables d'une même commune est faite par le conseil de répartition, guidé dans ce travail par le contrôleur des Contributions directes.

Ainsi, des réclamations contre les contingents attribués aux unités administratives qu'ils représentent, peuvent être produites, soit par le Conseil général, soit par le Conseil d'arrondissement, soit par le Conseil municipal. Ces demandes

sont instruites par le service des contributions directes, qui fournit à l'autorité chargée de statuer les éléments nécessaires pour prendre une décision. La décision appartient à l'Assemblée qui a procédé à la répartition contestée.

Il convient d'ajouter que ces demandes sont fort rares, car les bases retenues sont celles de l'année précédente, légèrement modifiées par la mise au courant des changements survenus dans la matière imposable. Enfin, les décisions ainsi rendues échappent à tout recours et ne s'appliquent qu'aux exercices à venir.

SECTION II

CONTRIBUTION DES PATENTES

I. Personnes imposables. — La contribution des patentes a été créée par la loi du 15 juillet 1880 et complétée par les lois du 19 avril 1905 et du 30 juin 1923. C'est un impôt de quotité, destiné à atteindre le revenu professionnel au moyen de divers éléments extérieurs. Depuis la loi du 31 juillet 1917, elle n'est plus perçue qu'au profit des départements et communes sur de principaux devenus fictifs. Elle atteint, en principe, tout individu français ou étranger qui exerce une profession non comprise dans les exemptions établies par la loi. Ces exemptions s'appliquent notamment aux salariés, aux cultivateurs pour le produit de leurs récoltes, aux pêcheurs, aux ouvriers travaillant seuls ou avec le concours de leur femme, de leurs enfants non mariés, du simple manœuvre indispensable à l'exercice de la profession (loi du 15 juillet 1880 — art. 17) et aux représentants de commerce qui ne font aucune opération pour leur compte personnel (loi du 30 juin 1923).

Les professions imposables sont classées suivant un tarif annexé à la loi du 15 juillet 1880 et les professions qui n'y sont pas comprises peuvent y être ajoutées à la suite d'un arrêté d'assimilation rendu par le Préfet, sur la proposition du directeur des Contributions directes.

II. Droit fixe et Droit proportionnel. — La patente comporte un droit fixe et un droit proportionnel, sauf à l'égard des professions libérales qui ne supportent que le droit proportionnel.

Le droit fixe est établi par établissement, c'est-à-dire à raison de tout local où peuvent s'effectuer avec les clients les actes essentiels de la profession. Ce droit fixe est déterminé, suivant les cas, d'après la nature de la profession et la population de la commune, soit d'après certains éléments révélant l'importance du commerce, soit enfin uniquement d'après les moyens matériels de production.

Le droit proportionnel porte sur la valeur locative actuelle des locaux servant tant à l'habitation personnelle qu'à l'exercice de la profession. Pour l'évaluation de ces derniers, on tient compte de tous les moyens de production qu'ils contiennent et la détermination de leur valeur locative est effectuée suivant les règles qui sont suivies pour l'établissement de la contribution foncière.

III. Lieu d'imposition. — La patente est toujours établie dans la commune où est exercée la profession imposable et des dispositions spéciales sont prévues pour l'imposition des sociétés, des marchands en ambulance, des marchands forains et des établissements à succursales multiples.

IV. Responsabilité des propriétaires et des principaux locataires. — Il convient de signaler que, comme pour la contribution mobilière, les propriétaires ou principaux locataires sont responsables du douzième courant et du douzième échu au titre de cette contribution, s'ils n'ont pas

donné au percepteur avis du déménagement, soit un mois avant le terme fixé par le bail, soit dans les 8 jours du déménagement si le terme est devancé ou si le départ est furtif (loi du 15 juillet 1880 — art. 30).

V. Réclamations. — Les réclamations produites en matière de patente peuvent se ramener généralement aux cas suivants :

Les contribuables prétendent que la dénomination sous laquelle ils ont été cotisés ne correspond pas à la nature des opérations qu'ils effectuent. Parfois, les réclamations tendent à la réparation des erreurs commises dans le calcul des éléments divers ayant servi à la détermination du droit fixe ou à la diminution du chiffre de la valeur locative retenu pour l'assiette du droit proportionnel.

Ces demandes doivent, sous peine de forclusion, être introduites dans le délai de trois mois, à partir du mois suivant celui de la mise en recouvrement du rôle.

a). *Cessation en cours d'année.* — Par dérogation au principe de l'annualité, d'après lequel toute contribution est établie pour l'année entière d'après les faits existant au 1^{er} janvier, les contribuables peuvent, en cas de fermeture d'établissement, par suite de décès, liquidation judiciaire ou de faillite déclarée, obtenir la décharge de la contribution des patentes pour les mois restant à courir, à partir de cette fermeture (loi du 15 juillet 1880 — art. 28 et du 8 août 1890 — art. 30).

Pour être recevable, la demande doit être produite, soit dans les trois mois de la fermeture définitive de l'établissement, soit au plus tard dans les trois mois suivant celui de la mise en recouvrement du rôle.

b). *Cession en cours d'année.* — En cas de cession d'établissement en cours d'année, le cédant ou le cessionnaire peuvent demander le transfert de la portion de la patente et des taxes accessoires restant à courir.

Cette demande doit être produite dans les trois mois, soit de la cession, soit de la mise en recouvrement du rôle supplémentaire dans lequel le cessionnaire a été compris.

Ce délai alternatif avait donné naissance à la question de savoir si le cédant pouvait demander le transfert de patente pendant l'intervalle compris entre la date qui clôture le délai de trois mois à partir de la cession et la publication du rôle supplémentaire dans lequel le cessionnaire a été compris.

Le Conseil d'Etat avait considéré primitivement que le droit de réclamation subissait une interruption dans cet intervalle (Arrêt du 21 mars 1883), et il a décidé ensuite que l'intéressé pouvait réclamer depuis le jour de la cession jusqu'à l'expiration du délai de trois mois qui court de la publication du rôle supplémentaire où figure le cessionnaire (Arrêt du Conseil d'Etat du 12 mars 1897 — D. P. 98 — 3 — 90).

Il semble que cette décision soit « mutatis mutandis », pleinement applicable au cas précédent.

Il convient de mentionner enfin, que les contribuables poursuivis pour l'acquit de contributions inscrites au nom d'autres personnes, peuvent produire des demandes en décharge de garantie ou en annulation de poursuites, suivant les mêmes formes que pour la contribution mobilière.

CHAPITRE III

TAXES ASSIMILÉES

Les taxes assimilées aux contributions directes peuvent être divisées en taxes perçues au profit de l'Etat, au profit des départements et communes et au profit d'établissements publics.

SECTION I

TAXES PERÇUES AU PROFIT DE L'ETAT

I. Taxe des Biens de mainmorte. — Cette taxe a été créée par la loi du 20 février 1849 et porte sur les biens passibles de la contribution foncière appartenant aux personnes morales publiques (Etat, départements, communes, bureaux de bienfaisance) ainsi qu'à toutes les collectivités privées qui ont une existence propre et qui subsistent indépendamment des mutations qui peuvent se produire dans leur personnel. C'est ainsi une taxe représentative de l'impôt de succession qui n'est jamais acquitté.

Cette taxe est établie d'après la situation existant au 1^{er} janvier et consiste en centimes qui s'appliquent au montant en principal de la contribution foncière. Ces centimes sont

toutefois réduits pour les biens appartenant aux personnes morales publiques ainsi qu'aux établissements reconnus d'utilité publique.

Des exemptions sont prévues pour les sociétés ayant pour objet exclusif l'achat et la vente d'immeubles ainsi que la construction et la vente d'habitations à bon marché (loi du 5 décembre 1922).

Les principales réclamations relatives à cette taxe tendent, soit à une réduction du revenu net foncier qui lui a servi de base, soit à un changement de catégorie. Il convient de signaler que toute réduction accordée sur la contribution foncière entraîne une réduction correspondante de la taxe de main-morte.

Enfin, des demandes en mutation de cote peuvent être produites comme en matière de contribution foncière.

II. Taxe sur les cercles, sociétés, lieux de réunion. — Cette taxe a été créée par la loi du 16 septembre 1871 (art. 9), complétée par les lois du 8 août 1890 et du 25 juin 1920 ; elle frappe tous les cercles ou sociétés où se payent des cotisations.

Des exemptions sont toutefois prévues en faveur :

1^o) Des sociétés de bienfaisance et de secours mutuels ;
2^o) Des sociétés exclusivement scientifiques, littéraires, agricoles ou musicales, ainsi que des sociétés ayant pour objet exclusif les jeux d'adresse dont les réunions ne sont pas quotidiennes ;

3^o) Des associations d'étudiants des Facultés de l'Etat ;

4^o) Des cercles d'officiers de l'armée active.

Elle est calculée suivant un taux progressif applicable, d'une part au montant brut des cotisations et droits d'entrée de l'année précédente, d'autre part, à la valeur locative des locaux ayant servi aux réunions.

Pour l'établissement de cette taxe, les gérants sont tenus.

sous peine d'une majoration de 100 % de leur cotisation, de souscrire une déclaration dans le courant du mois de janvier ou dans les dix jours qui suivent la fermeture ou la dissolution d'un cercle.

Les réclamations produites tendent soit à l'obtention du bénéfice des exemptions légales, soit à une réduction des éléments qui ont servi au calcul des cotisations.

III. Contribution sur les voitures et chevaux. — Cette contribution a été créée par la loi du 23 juillet 1872 et atteint les voitures suspendues destinées au transport des personnes, les chevaux, mules et mulets de selle et ceux servant à atteler les voitures imposables. Elle est établie au nom du possesseur apparent et en sont seulement exempts : les voitures et chevaux possédés en vertu de règlements administratifs, affectés au service des voitures publiques ou les animaux destinés uniquement à la reproduction.

Le taux de la contribution, variable suivant le chiffre de la population de la commune, est diminué de moitié pour les éléments habituellement employés pour le service de l'agriculture ou d'une profession patentée.

Cette contribution est établie d'après une déclaration exigée des contribuables, et le défaut ou l'inexactitude de déclaration, entraîne l'application de la double taxe.

Les principales réclamations soulevées tendent soit à l'obtention du bénéfice des exemptions légales, soit à la décharge des cotisations appliquées à des éléments vendus antérieurement au 1^{er} janvier, ou ayant quitté avant cette date la commune de l'imposition.

D'autres sont relatives à l'application de la demi-taxe.

IV. Taxe sur les gardes-chasse. — Cette taxe, instituée par la loi du 30 juillet 1913, frappe les gardes particuliers commissionnés pour la surveillance de la chasse. L'imposition est établie au nom du propriétaire par qui sont commissionnés

les gardes et dans la commune où se trouve, soit la totalité, soit la majeure partie des propriétés gardées. Elle est établie à la suite d'une déclaration dont le défaut ou l'inexactitude entraîne une majoration de 100 % de la cotisation.

Les réclamations tendent généralement à une réduction du nombre des gardes cotisés ou à la décharge des cotisations établies pour des gardes décommissionnés avant le 1^{er} janvier.

V. Taxes confiées à des services spéciaux. — Certaines réglementations protectrices de la sécurité du commerce ont été édictées et, pour en assurer l'exécution, les dépenses occasionnées sont converties en des taxes que paient ceux qui, légalement, sont tenus de présenter leurs éléments à la vérification. Il en est ainsi pour les droits d'inspection des fabriques et dépôts d'eaux minérales, de vérification de poids et mesures, des alcoomètres et densimètres, des droits de rétribution des délégués mineurs, des droits d'épreuve des appareils à vapeur, récipients à gaz liquéfié, etc... ainsi que des droits de surveillance des fabriques de margarine et oléo-margarine.

Les réclamations, peu nombreuses d'ailleurs, tendent généralement à la décharge des impositions frappant des éléments qui n'étaient plus possédés au 1^{er} janvier.

Il convient de mentionner parmi ces taxes la taxe d'apprentissage et le redevance des mines.

VI. Taxe d'apprentissage. — I). *Etablissement des impositions.* — Cette taxe a été instituée par la loi du 13 juillet 1925 et porte sur le montant total des appointements, salaires, rétributions quelconques payées pendant l'année précédente par les chefs d'entreprise, à condition qu'ils soient supérieurs à dix mille francs.

Des exonérations totales ou partielles peuvent être accordées aux contribuables qui assument des frais pour favoriser le développement de l'enseignement technique et de l'appren-

tissage. Elle est établie d'après une déclaration que les redevables sont tenus de souscrire avant le 1^{er} mars de chaque année et l'assiette en est confiée au Comité de l'Enseignement technique.

En pratique, tout le travail est effectué dans les bureaux de la Préfecture, par un employé peu préparé à cette tâche, et soumis pour signature au comité. Ce fonctionnaire, malgré la bonne volonté qui l'anime, ne peut procéder à un travail d'assiette méthodique et sérieux, car il doit soigneusement éviter les contestations susceptibles d'être suivies d'interventions de parlementaires.

II. *Moyens de contrôle.* — Des instructions récentes ont permis au service de la taxe d'apprentissage de rapprocher les déclarations qui lui sont adressées des renseignements recueillis par les Contrôleurs des Contributions directes pour l'assiette des impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux et sur les salaires, mais elles ne paraissent pas avoir donné des résultats pratiques sérieux. En effet, les chefs d'entreprise sont tenus de déclarer pour la taxe d'apprentissage le montant des salaires versés, tandis que pour l'impôt sur les traitements et salaires, ils ne sont obligés de faire connaître que les employés qui ont perçu durant l'année précédente un salaire supérieur à dix mille francs.

III. *Réformes à réaliser.* — Il aurait mieux valu imposer à toutes les entreprises industrielles et commerciales la déclaration de la totalité des salaires versés, avec l'indication des noms des bénéficiaires, et confier l'assiette de la taxe d'apprentissage au service des contributions directes. Seules, les demandes d'exonération pourraient continuer à être soumises au Comité départemental et, en appel, au Comité supérieur de l'Enseignement technique.

Cette réforme permettrait un meilleur rendement de cette taxe, fournirait au contrôleur, par l'indication du montant

des frais de main-d'œuvre, un nouvel élément d'appréciation de l'importance des entreprises.

Les réclamations produites tendent généralement, soit à une réduction des bases de cotisation, soit à la décharge en raison de la nature spéciale des opérations effectuées. Elles sont examinées d'une façon très sommaire et très incomplète par le service de la taxe d'apprentissage, et le directeur des Contributions directes est obligé fréquemment de se substituer à cet organisme pour rechercher le mérite des réclamations produites contre cette taxe.

VII. Redevance des mines. — La redevance des mines a été créée par la loi du 21 avril 1810, modifiée par les lois du 21 avril 1910, du 30 décembre 1916, du 31 juillet 1917 et du 30 décembre 1928. Elle est destinée à frapper les revenus provenant de l'exploitation minière et de toutes les opérations industrielles ou commerciales, consécutives à cette exploitation.

Les bases d'imposition comprennent une redevance fixe et une redevance proportionnelle. La redevance fixe comporte un droit par hectare concédé et la redevance proportionnelle est calculée à raison de 25 % du produit net.

Certaines exonérations ont été accordées dans le but de favoriser la recherche des hydro-carbures et des abonnements peuvent être consentis, pour une durée de cinq ans au maximum, à certains exploitants de mines.

Les impositions sont établies au lieu principal de l'exploitation pour les mines exploitées et, pour les autres, dans la commune où s'étend la plus grande partie de la concession.

Cette taxe est établie par le service des mines et les réclamations soulevées visent une réduction des bases de cotisation ou le bénéfice des exemptions légales.

Il convient d'ajouter que certaines taxes sont perçues exclusivement au profit d'établissements publics, telles que

la contribution pour frais de bourse et chambre de commerce qui revêt la forme d'une contribution additionnelle à la contribution des patentes et la contribution pour frais de chambre d'agriculture qui est constituée par des centimes additionnels à la contribution foncière non bâtie.

SECTION II

TAXES MUNICIPALES PERÇUES AU PROFIT DES DÉPARTEMENTS ET COMMUNES ET ASSISES PAR LE SERVICE DES CONTRIBUTIONS DIRECTES

Les taxes rentrant dans cette catégorie sont la taxe des prestations, la taxe sur les chiens et les taxes qui ont été prévues par la loi du 13 août 1926.

I. Taxe des prestations. — Elle a été créée par la loi du 21 mai 1836 et atteint tout habitant français ou étranger, âgé de plus de 18 ans et de moins de 60 ans, les voitures attelées, les bêtes de somme, de trait ou de selle et les voitures automobiles.

En sont seulement affranchis les invalides et les militaires de l'armée active. Elle crée une obligation facultative du fait qu'elle peut être acquittée soit en argent, soit en nature pour les contribuables qui ont fait une déclaration dans les 30 jours qui suivent la mise en recouvrement du rôle.

Elle est établie dans la commune où séjournent habituellement les éléments imposables et d'après la situation existant au 1^{er} janvier.

Les réclamations produites tendent, soit à l'obtention des exemptions légales, soit à une diminution des bases de cotisation ou à la décharge des impositions frappant des éléments

cotisés dans une commune qu'ils ont quittée antérieurement au 1^{er} janvier.

Dans de nombreuses communes, cette taxe a été transformée, en totalité ou en partie seulement, en centimes additionnels aux contributions directes qui constituent la taxe vicinale. Tout dégrèvement sur l'impôt en principal entraîne un dégrèvement correspondant de cette taxe, sauf en ce qui concerne les demandes en remise.

II. Taxe sur les chiens. — Elle a été créée par la loi du 2 mai 1855 et frappe les possesseurs de chiens qui sont répartis en trois catégories suivant leur utilisation effective (chiens d'agrément, de chasse et de garde).

Des exemptions ont été prévues en faveur des chiens servant à conduire les aveugles ou appartenant à des mutilés titulaires d'une pension d'invalidité de 80 % au moins (Loi du 31 juillet 1920 — Arrêt du Conseil d'Etat du 16 mars 1927). Elles s'étendent, en outre, aux animaux encore nourris par leur mère au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition.

Pour l'établissement de cette taxe, les redevables sont tenus de souscrire une déclaration avant le 15 janvier sur le registre de la mairie ; tout défaut de déclaration entraîne la triple taxe et toute inexactitude une double taxe seulement.

Les réclamations relatives à cette taxe visent des erreurs de classement ou des impositions établies à raison des éléments qui n'étaient plus possédés au 1^{er} janvier.

Il convient d'ajouter que la loi du 13 août 1926, complétée par le décret du 11 décembre 1926, a prévu pour les communes différentes taxes qui peuvent être créées par une délibération du conseil municipal, approuvée par le Préfet.

Ces taxes sont établies et recouvrées comme en matière de contributions directes.

CHAPITRE IV

LES IMPOTS SUR LES REVENUS

Notre système fiscal d'impositions directes comprend des impôts cédulaires portant sur chaque source de revenus pris séparément et un impôt général frappant l'ensemble des facultés de chaque contribuable.

L'impôt général sur le revenu atteint les revenus déjà soumis à l'impôt cédulaire ainsi que ceux qui y ont échappé en raison des limites d'exemption.

Les impôts sur les revenus sont les suivants :

La contribution foncière des propriétés bâties ;

La contribution foncière des propriétés non bâties ;

L'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole ;

L'impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères ;

L'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales ;

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ;

L'impôt général sur le revenu.

Il ne sera pas fait dans cette thèse l'étude de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers qui est perçu par l'administration de l'enregistrement et dont le contentieux relève des tribunaux civils.

SECTION I

CONTRIBUTION FONCIÈRE DES PROPRIÉTÉS
BATIES

La contribution foncière des propriétés bâties a été créée par la loi du 3 Frimaire an VII et complétée par la loi du 8 août 1890. Elle a été maintenue comme impôt d'Etat par la loi du 31 juillet 1917, mais elle continue à supporter les centimes départementaux et communaux.

I. Immeubles imposables. — Elle frappe, d'une manière générale, toutes les constructions reposant sur des fondations ainsi que l'outillage fixe des usines.

Elle a été étendue, par des lois successives, aux bains, moulins sur bateaux, bacs, bateaux de blanchisserie (loi du 18 juillet 1836), aux chantiers et lieux de dépôt de marchandises (loi du 29 décembre 1884), aux terrains utilisés pour la publicité commerciale (loi du 12 juillet 1912).

Elle est établie au nom du propriétaire apparent et au nom de l'usufruitier en cas d'usufruit.

Ces immeubles sont évalués tous les dix ans et il leur est attribué une valeur locative qui n'est autre que le loyer, en cas de location, et un loyer déterminé par voie de comparaison ou par évaluation directe pour les immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance.

II. Base d'imposition. — La valeur locative ainsi déterminée est diminuée de 25 % pour les maisons et de 40 % pour les usines, afin de tenir compte des frais d'entretien, de réparations et d'amortissement.

Cette déduction effectuée, on obtient le revenu net sur lequel porte la contribution foncière, à raison du taux de 18 % pour la part de l'Etat (Loi du 3 août 1926).

III. Exemptions. — Le législateur a prévu, dans cette cédule, de nombreuses exemptions, soit permanentes, soit temporaires, qui donnent lieu à de fréquentes réclamations.

Les exemptions permanentes s'appliquent :

1^o) Aux bâtiments affectés d'une façon exclusive et permanente à un usage agricole (Loi du 3 Frimaire an VII — Art. 85).

2^o) Aux propriétés affectées à un service public qui remplissent la triple condition d'être propriétés publiques, affectées à un service public et d'utilité générale et d'être improductives de revenus.

3^o) Aux bâtiments qui sont affectés à l'exercice public du culte et sont restés propriétés publiques.

Les exemptions temporaires visent les constructions nouvelles, reconstructions et additions de construction qui ont fait l'objet, soit d'une demande d'autorisation de bâtir, soit d'une déclaration sur le registre de la mairie, dans les quatre mois de l'ouverture des travaux.

La durée de l'exemption est variable ; ainsi, elle est de 15 ans pour les maisons destinées principalement à l'habitation (loi du 1^{er} avril 1926 — art. 31), de 12 ans pour les habitations à bon marché (lois des 12 avril 1906 — 23 décembre 1912 — 13 juillet 1925 art. 331, etc.) et de deux ans seulement pour les immeubles affectés à un usage industriel ou commercial ou destinés à servir d'habitation secondaire (Loi du 8 août 1890 art. 9 et loi du 31 mars 1922 — art. 20).

En dehors de ces exemptions, les évaluations attribuées aux propriétés doivent servir de base au calcul de la contribution foncière pendant dix ans.

IV. Fixité des évaluations. — Le principe de la fixité des évaluations s'oppose, en effet, à ce que les propriétaires soient autorisés à mettre en cause à tout instant le revenu assigné à leurs immeubles. Néanmoins, comme ce travail

d'évaluation peut comporter des erreurs ; comme d'autre part, certains événements peuvent avoir pour effet de modifier, d'une façon durable, la valeur locative de leurs propriétés, la loi permet aux contribuables de réclamer, dans certaines conditions, contre l'évaluation attribuée à leurs immeubles.

V. Communication aux propriétaires des résultats des évaluations. — Toutefois, dans le but de réduire autant que possible ce contentieux « a posteriori », l'Administration communique aux propriétaires intéressés les résultats de l'évaluation et les avise qu'ils ont un délai de trois mois pour présenter des observations. Ces observations sont examinées par les contrôleurs assistés des classificateurs (1), qui soumettent au directeur les rectifications qu'ils estiment nécessaires.

Après l'expiration du délai de trois mois, les résultats des évaluations sont considérés comme définitifs et les intéressés ne peuvent les contester que par la voie contentieuse.

Les réclamations qui sont produites dans cette cédule sont les suivantes :

VI. Réclamations. — A). *Demandes en décharge.* — Les propriétaires peuvent demander la décharge de la contribution foncière afférente aux immeubles qui ont cessé d'en être passibles, soit par suite de leur disparition (incendie, démolition volontaire), soit par suite d'un changement d'affectation (incorporation au domaine public, transformation en bâtiment rural, mise en culture de terrain à usage commercial).

Les contribuables sont admis à réclamer l'exemption de la contribution foncière afférente aux constructions nouvelles, additions de construction et habitations à bon marché, lorsque les immeubles et portions d'immeubles pour lesquels

(1) La Commission des classificateurs comprend, dans chaque commune, le maire et six membres pris, par moitié, parmi les propriétaires ruraux et parmi les exploitants agricoles, dont deux au moins doivent être forains.

l'exemption est demandée, se trouvent déjà compris dans les rôles. Toutefois, les exemptions temporaires prévues en faveur des bâtiments nouvellement construits sont subordonnées à une déclaration à la mairie de la commune où est édifié l'immeuble.

Les propriétaires peuvent solliciter la remise ou une modération de l'impôt foncier des propriétés bâties lorsqu'ils ont éprouvé une perte de revenus par suite de vacances de maisons ou de chômages d'usines, sous condition que l'habitation pour les maisons ait duré une année au moins et que le chômage pour les usines remonte au moins à trois mois.

Ces demandes doivent être produites dans les quinze jours ayant suivi, soit la cessation de la vacance ou du chômage, soit l'expiration des différentes périodes pour lesquelles le dégrèvement est susceptible d'être obtenu.

Des demandes en modération peuvent être encore produites en raison de la démolition d'immeubles en cours d'année et dans les quinze jours de la démolition. Le dégrèvement porte, dans ce cas, sur la contribution foncière afférente à la période comprise entre la date de la démolition et la fin de l'année.

B). *Demandes en réduction.* — Elles comprennent généralement les réclamations dirigées contre les résultats des évaluations que les propriétaires peuvent contester à la suite de chaque révision périodique et lorsque la propriété est imposée la première fois à la contribution foncière. Aux termes de la loi du 8 août 1890 (art. 7) confirmé par l'article 33 de la loi du 16 juillet 1910, ces demandes doivent être introduites pendant les six mois qui suivent la mise en recouvrement du premier rôle dans lequel l'immeuble aura été imposé et pendant trois mois après la mise en recouvrement du rôle de l'année suivante.

L'évaluation peut être encore contestée quand la valeur

locative des immeubles se trouve diminuée par suite de certains événements spécialement visés par la loi. Ainsi, les propriétaires dont les immeubles ont subi une dépréciation durable résultant d'un événement extraordinaire ou de circonstances exceptionnelles, peuvent réclamer dans les trois mois qui suivent celui de la mise en recouvrement du rôle de chaque année.

Il y a lieu de remarquer, dans un intérêt purement rétrospectif, que la loi du 30 mars 1918 avait prévu des dégrèvements d'impôts en faveur des propriétaires d'immeubles loués dans le cas de réduction ou d'exonération de loyer prononcées par la loi ou par la commission arbitrale.

SECTION II

CONTRIBUTION FONCIÈRE DES PROPRIÉTÉS NON BATIES

La contribution foncière des propriétés non bâties a été créée par la loi du 3 Frimaire an VII et modifiée surtout par la loi du 29 mars 1914.

I. Immeubles imposables. — Elle frappe les revenus produits par les terres et terrains de toute nature, sauf quelques exceptions énumérées par la loi.

Elle est établie au nom du propriétaire apparent et, en cas d'usufruit, au nom de l'usufruitier.

II. Base d'imposition. — Pour l'établissement de cet impôt, il est attribué aux terrains une valeur locative qui n'est autre que le prix du loyer que le propriétaire tire de ses immeubles lorsqu'il les afferme ou, s'il les exploite lui-même, celui qu'il pourrait en tirer en cas de location (Instruction ministérielle du 31 décembre 1908).

Sur la valeur locative ainsi obtenue, il est fait déduction

du cinquième en considération des frais d'entretien et de dépérissement et on obtient ainsi le revenu net qui est majoré de 75 % jusqu'à l'application des résultats de la nouvelle révision foncière (Loi du 3 août 1926 — art. 23).

Le revenu net ainsi majoré supporte, pour la part de l'Etat, le taux de 18 % prévu par la loi du 3 août 1926.

III. Exemptions. — Les exemptions prévues par le législateur dans cette cédula sont nombreuses et sont, les unes permanentes, les autres seulement temporaires.

Les exemptions permanentes s'appliquent, comme en matière de contribution foncière bâtie, aux immeubles qui présentent le triple caractère d'être des propriétés publiques, d'être affectés à un service public et d'utilité générale et d'être improductifs de revenus. Il existe une exception pour les forêts de l'Etat qui, bien que productives de revenus, sont affranchies de la contribution foncière en ce qui concerne la part de l'Etat et ne supportent que les centimes locaux (Loi du 19 Ventose an IX).

L'exemption s'étend aussi aux sols des bâtiments, chantiers, lieux de dépôt, ainsi qu'aux terrains formant une dépendance indispensable et immédiate des immeubles pour lesquels l'évaluation se trouve confondue avec celle de la construction ou du chantier (Loi du 23 mars 1914 — art. 3 et 4).

Pour l'étude des exemptions temporaires, il y a lieu d'établir les 3 catégories suivantes :

- (a) *Les propriétés qui bénéficient d'une exemption totale ;*
- (b) *Les propriétés qui ne profitent que d'une réduction d'impôt ;*
- (c) *Les propriétés à l'égard desquelles la contribution ne se trouve pas augmentée ;*
- (a) *L'exemption totale s'applique.*

1°) Pendant trente ans aux semis et plantations de bois sur le sommet ou le penchant des montagnes, sur les dunes et dans les landes (Code forestier art. 226).

2°) Aux bois créés en vue de la restauration et de la conservation des terrains en montagne (loi du 4 avril 1882 — art. 6).

3°) Aux semis et plantations de bois effectués après incendie de forêts, pendant une durée égale à l'âge des bois incendiés s'il n'est pas supérieur à vingt ans (loi du 26 mars 1924 — art. 9).

Ces exemptions sont acquises à la suite de réclamations produites dans les trois mois suivant celui de la mise en recouvrement du rôle de l'année postérieure au semis, à la plantation, au reboisement ou à l'incendie. Toutefois, ce délai n'est pas de rigueur et le réclamant peut produire une demande à toute époque de la période d'exemption, mais l'exemption n'est due que pour la fraction de cette période restant à courir (Arrêt du Conseil d'Etat du 24 février 1899).

(b) *Les réductions d'impôt foncier s'appliquent* pendant trente ans aux terrains déjà défrichés qui sont plantés ou semés en bois (loi du 29 mars 1897 — art. 3). Toutefois, les bois qui ont poussé naturellement, sans le travail de l'homme, ne donnent pas lieu à cette exemption (arrêt du Conseil d'Etat du 19 janvier 1917).

(c) *Bénéficient d'une non-augmentation d'impôts malgré la plus value acquise :*

Pendant vingt-cinq ans, les marais desséchés.

Pendant vingt ans ou dix ans, les terres en friche depuis quinze ans, selon qu'elles sont plantées en vignes, mûriers ou arbres fruitiers, ou qu'elles sont mises en autres cultures.

Pendant trente ans, les terres en friche depuis dix ans qui sont plantées ou semées en bois (Loi du 3 Frimaire an VII — art. 111 à 114).

Enfin, le revenu imposable des terrains déjà en valeur qui sont plantés en vignes ou arbres fruitiers ne peut être évalué pendant les quinze premières années de la plantation

qu'au taux de celui des terres d'égale valeur non plantées (Loi du 3 Frimaire an VII — art. 115).

Le bénéfice de ces dispositions peut être acquis à la suite de réclamations produites, sous peine de forclusion, dans les trois mois qui suivent celui de la mise en recouvrement du rôle de l'année postérieure à celle de l'achèvement des travaux.

Le Conseil d'Etat a considéré par un arrêt du 4 mai 1928 (Dame Lefort des Ylouses-Doullens-Somme) qu'une demande en exemption temporaire pour plantations de bois, présentée entre le 1^{er} janvier et la date de mise en recouvrement du rôle de l'année qui suit celle de l'exécution des travaux, ne pouvait être considérée comme prématurée. Cette décision paraît pouvoir s'appliquer à toutes les demandes d'exemption temporaire comprises dans les deux dernières catégories.

A côté de ces réductions d'un caractère réel, la loi du 19 décembre 1926 (art. 2), a accordé, en faveur des propriétaires exploitants, des réductions qui présentent un caractère plus personnel. Cette dernière loi a été modifiée par la loi du 30 décembre 1928 qui prévoit dans son article 7 que « tout propriétaire exploitant pour son propre compte et non assujetti à l'impôt général sur le revenu, aura droit à une suppression ou à une réduction du principal (1) de la contribution foncière établie sur les terres dont il est à la fois propriétaire et exploitant, à condition que le revenu cadastral des propriétés non bâties, majoré comme il est dit à l'article 23 de la loi du 3 août 1926, n'excède pas mille deux cents francs ».

Si le principal n'excède pas cent francs, l'intéressé a droit à une exonération totale ; s'il excède ce chiffre, la réduction ne porte que sur une somme uniforme de cent francs.

(1) Il convient de rappeler que l'on entend par principal de l'impôt le 18 % du revenu net majoré de 75 %.

Ces réductions doivent être demandées, par voie de déclaration, sur un registre spécial tenu à la mairie, dans les deux premiers mois de l'année ; ce délai a été porté jusqu'au 2 avril pour 1929, en raison de la parution tardive des nouvelles dispositions législatives. Ces déclarations sont valables tant que les renseignements qu'elles contiennent n'ont pas cessé d'être exacts et si elles sont écartées par le directeur des contributions directes, le déclarant peut adresser une réclamation au Conseil de préfecture pour obtenir l'annulation de cette décision.

IV. Fixité des évaluations. — Le principe de la fixité des évaluations que nous avons analysé à propos de la contribution foncière bâtie trouve ici son application ; toutefois, comme une exagération ou une atténuation dans les bases, a sa répercussion sur de nombreuses années, l'Administration a permis aux contribuables intéressés de présenter des observations et des réclamations.

V. Communication aux propriétaires des résultats des évaluations. — En vue de procéder à la rectification d'erreurs grossières et de diminuer le contentieux « à posteriori », les propriétaires sont avisés, après l'achèvement des travaux d'évaluation, du revenu total qui leur est attribué. Un délai d'un mois à partir de cette notification leur est laissé pour demander le détail des évaluations parcellaires. Dans un nouveau délai de deux mois à partir de cette seconde notification ou de trois mois à partir de la première, ils peuvent présenter des observations qui seront examinées par le contrôleur et les classificateurs et ensuite par le directeur départemental des contributions directes.

VI. Réclamations. — Les principales réclamations produites à l'occasion de cette contribution peuvent se diviser en demandes contentieuses (décharge ou réduction) et en demandes gracieuses (remise ou modération).

A). *Demandes contentieuses.* — Les propriétaires sont admis à réclamer contre la contribution afférente à toute propriété non bâtie qui a cessé d'en être passible en tout ou partie par suite de disparition, d'incorporation au domaine public, d'affectation à usage de sol ou chantier. Ces réclamations peuvent être produites chaque année dans le délai général ; il en est de même de celles qui visent des erreurs de contenance ou de taxation.

Demandes portant sur l'évaluation. — Les propriétaires peuvent, à la suite de chaque révision générale, contester la nature de culture et le classement attribués à leurs propriétés pendant six mois à dater du mois qui suit celui de la mise en recouvrement du premier rôle où les résultats de la révision ont été appliqués et, pendant trois mois à partir du mois qui suit celui de la mise en recouvrement du rôle émis la seconde année après la révision.

S'il s'agit d'une propriété devenue imposable à la contribution foncière en dehors de la période de révision générale des évaluations, la nature de culture et le classement peuvent être contestés dans les mêmes délais que ci-dessus. Toutefois, dans l'intervalle compris entre deux révisions, le classement peut seulement être contesté par les contribuables dont la propriété a subi une dépréciation notable et durable par l'effet d'événements imprévus, indépendants de la volonté des propriétaires et affectant le fonds même du terrain (ensablements, ravinements). Les réclamations tendant à cette fin doivent être produites dans les six mois à partir du premier jour du mois qui suit celui de la mise en recouvrement du rôle de l'année postérieure à celle au cours de laquelle se sont produits les événements invoqués.

B). *Demandes gracieuses.* — Les demandes gracieuses produites en matière de contribution foncière non bâtie ont pour cause des pertes totales ou partielles de revenus par suite

d'événements extraordinaires (grêle, gelée, inondation, incendie).

Des demandes collectives en remise ou modération de la contribution foncière non bâtie, pour pertes de récoltes, peuvent être produites par le Maire dans l'intérêt collectif de ses administrés, lorsque les pertes ont frappé une partie notable de la commune.

Les intéressés peuvent également, en dehors de ce cas, produire des demandes individuelles. Ces demandes, soit collectives, soit individuelles, sont soumises à certains délais. Elles doivent, en effet, être produites, suivant l'alternative la plus favorable aux intéressés, soit dans les quinze jours qui suivent les événements les ayant motivés, soit trente jours avant la date à laquelle commence habituellement l'enlèvement des récoltes. Cette dernière date a été fixée à l'origine par arrêté préfectoral publié dans le recueil des actes administratifs de la préfecture et une ampliation a été adressée à la Direction des Contributions directes. Par la suite, un arrêté devrait intervenir chaque année, confirmant ou modifiant les dates primitivement fixées par nature de culture pour l'enlèvement des récoltes, mais en fait, c'est là une prescription qui est complètement négligée.

Dans chaque mairie, il existe un tableau indiquant cette date par nature de culture ; mais les dates indiquées n'ont plus, en raison de leur ancienneté, qu'une valeur purement indicative.

En conséquence, il est fort difficile d'examiner si une demande est recevable ; aussi, se montre-t-on très libéral sur ce point et le Ministre a d'ailleurs le droit de relever de la déchéance les demandes qui seraient reçues après l'expiration des délais.

RÉCLAMATIONS COMMUNES AUX CONTRIBUTIONS FONCIÈRES BATIES ET NON BATIES

Les réclamations communes à la contribution foncière bâtie et à la contribution foncière non bâtie sont les demandes en mutation de cote et les demandes en réduction pour paiement d'intérêts hypothécaires.

A). *Demandes en mutation de cote.* — Tout contribuable, imposé à la contribution foncière pour un immeuble dont il a cessé d'être propriétaire au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition peut présenter une demande en mutation de cote. Ces demandes, qui autrefois ne pouvaient être souscrites sur le registre de la mairie, devaient être présentées, sous peine de forclusion, dans les trois mois de la mise en recouvrement du rôle quand il s'agissait d'immeubles dont le réclamant avait eu la propriété (Arrêt du Conseil d'Etat du 24 février 1922 — Halgand-Loire-Inférieure). A côté de cette procédure, la loi du 30 décembre 1928 (art. 17) en a institué une plus pratique, semblable à celle des transferts d'office en matière de patente.

Dans le système nouvellement adopté, les agents de l'administration pourront, à toute époque, proposer une mutation de cote et ces propositions, lorsqu'elles auront été acceptées par les intéressés, dûment avisés, seront sanctionnées par une décision du directeur des Contributions directes. Cette décision pourra d'ailleurs être déférée au Conseil de préfecture. En outre, le nouveau texte légal prévoit un grand avantage pour les contribuables, car il stipule que toute décision, soit du directeur, soit du Conseil de préfecture, et prononçant une mutation de cote pour une année déterminée, doit porter ses effets pour les années suivantes jusqu'à ce

que les rectifications convenables aient été effectuées dans les rôles.

Les contribuables sont également admis à introduire des demandes en mutation de cote pour des propriétés qui ne leur ont jamais appartenu et qui ont été inscrites d'office et par erreur à leur nom. Ces demandes ont généralement pour origine la négligence apportée à la rédaction des actes translatifs de propriété par les notaires qui n'emploient pas toujours les désignations cadastrales. Dans ce dernier cas, les demandes peuvent être produites dans un délai de trois mois à partir de la connaissance officielle de l'erreur signalée.

B). *Demandes en réduction pour paiement d'intérêts hypothécaires.* — La loi du 31 juillet 1917 (art. 42) a eu pour but, en instituant les demandes de l'espèce, d'éviter un double emploi dans la perception de l'impôt foncier d'une part, et de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières d'autre part. Aux termes de cette loi, le propriétaire d'un immeuble affecté par hypothèque, privilège ou antichrèse à la garantie d'une créance, a le droit d'obtenir, sur sa demande, le dégrèvement de l'impôt foncier en principal afférent à cet immeuble, jusqu'à concurrence de la fraction de l'impôt frappant un revenu égal aux intérêts de la créance.

Il convient d'ajouter que le dégrèvement est dû, même pour les intérêts dits « de retard », qui ne sont que les intérêts des intérêts.

Pour obtenir ces dégrèvements, les contribuables intéressés doivent produire des demandes dans les trois mois du paiement des intérêts.

Le Conseil d'Etat a jugé que les demandes de l'espèce ne présentaient pas le caractère de demandes en décharge ou réduction et ne pouvaient ainsi bénéficier du délai général de réclamation (Arrêt du 17 février 1926).

Ces réclamations doivent, en outre, être accompagnées

des quittances, dûment revêtues des timbres mobiles, constatant l'acquittement de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ou de copies certifiées conformes par un agent des contributions directes.

Moyennant l'accomplissement de ces formalités, le dégrèvement peut être acquis pour la période de douze mois, antérieure à la date de l'échéance du dernier paiement constaté par la quittance.

Ces demandes entraînent une perte de temps très sérieuse pour les contrôleurs, en raison de l'instruction longue et minutieuse qu'elles nécessitent. Aussi, le syndicat des contrôleurs avait-il demandé leur suppression et, à l'heure actuelle, les contrôleurs ont obtenu de ne plus calculer le montant des dégrèvements susceptibles d'être accordés. Ils se bornent à fournir tous les renseignements utiles pour permettre à la direction d'effectuer les calculs des dégrèvements.

SECTION III

IMPOT SUR LES BÉNÉFICES DE L'EXPLOITATION AGRICOLE

I. Personnes imposables. — L'impôt sur les bénéfices agricoles a été établi par la loi du 31 juillet 1917 (art. 16 à 22), elle-même modifiée par les lois du 25 juin 1920 (art. 20), du 13 juillet 1925, du 3 août 1926, du 27 septembre 1927 et du 30 décembre 1928.

Il est destiné à atteindre les profits résultant pour l'exploitant de la vente des produits de tous les terrains propres à la culture. Il est établi au nom de l'exploitant et dans la commune où il possède son habitation principale au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition ; toutefois, dans le cas d'une

exploitation à portions de fruits, le bénéfice agricole est réparti entre le bailleur et le métayer, suivant la proportion qui sert de base au partage des produits.

II. Etablissement des impositions. — Pour permettre au contrôleur d'établir ces impositions distinctes, la loi fait une obligation au propriétaire de lui remettre, dans les trois mois de chaque renouvellement ou modification du bail, une déclaration indiquant la désignation de l'exploitation, les noms et prénoms du métayer entrant, la date de son entrée et la base suivant laquelle est fait le partage des produits. Une déclaration à peu près semblable est également exigée en cas de fermage ou de marchés de terre.

La loi du 13 juillet 1925 a prévu comme sanction du défaut de déclaration en cas de fermage ou de métayage l'établissement de l'imposition au nom du propriétaire.

L'exploitant n'a ainsi à prendre l'initiative d'aucune déclaration, sauf pour bénéficier du coefficient réduit afférent aux terrains emblavés l'année précédente.

III. Evaluation du bénéfice agricole. — Le bénéfice agricole est considéré, pour l'assiette de l'impôt, comme égal à la valeur locative cadastrale des terres exploitées, préalablement majoré de 75 % et multipliée par les coefficients prévus par nature de culture. Toutefois, le coefficient est réduit à deux pour les terres cultivées en blé et pour lesquelles l'exploitant a fait connaître la contenance et le revenu cadastral par une déclaration adressée au contrôleur avant le 1^{er} mars.

La consistance de l'exploitation à retenir pour l'évaluation est celle qui existait au 1^{er} janvier de l'année précédente (Loi du 13 juillet 1925).

Le législateur n'a pas frappé seulement les terrains productifs de revenu, mais aussi les terrains d'agrément qui sont cotisés à raison d'un revenu déterminé, en appliquant

à leur valeur locative cadastrale le coefficient de 2,50. Les personnes qui n'ont la jouissance que de terrains d'agrément d'une superficie inférieure à un hectare et d'un revenu inférieur à cent francs, échappent à l'impôt.

L'exemption s'étend également, sans distinction ni de superficie, ni de valeur locative, aux terrains situés dans la partie agglomérée des villes ainsi qu'aux terrains appartenant aux offices publics d'habitation à bon marché et destinés à la construction de maisons à bon marché ou de jardins ouvriers.

IV. Calcul de l'impôt. — Le taux de l'impôt est actuellement de 12 % et des déductions sont prévues jusqu'à un bénéfice de huit mille francs.

V. Privilège des agriculteurs. — Les contribuables rangés dans cette cédula bénéficient d'un véritable privilège, car le bénéfice forfaitaire est, à moins d'année déficitaire, de beaucoup inférieur au bénéfice réel. C'est d'ailleurs le bénéfice forfaitaire qui est toujours retenu pour l'établissement de l'impôt depuis l'abrogation de la loi du 12 août 1919, par la loi subséquente du 25 juin 1920. La loi du 12 août 1919 permettait, en effet, au contrôleur, de prendre pour base le bénéfice réel lorsqu'il était en mesure d'établir que ce bénéfice était supérieur à l'évaluation forfaitaire.

La disparition de cette mesure a été accueillie avec faveur, notamment par M. Besson qui trouvait qu'elle ouvrait la porte aux procès.

Mais les contribuables conservent cependant la faculté inverse et les droits du Trésor sont les seuls à être sacrifiés.

La situation des agriculteurs constitue un véritable scandale — scandale organisé par la loi — car les bénéficiaires n'ont pas même la peine de frauder. Ils se rendent d'ailleurs compte du traitement de faveur dont ils jouissent comme en témoignent les observations faites par M. de Lasteyrie à la chambre (Session ordinaire 1920 — n° 589).

Il conviendrait que l'Administration puisse prendre pour base de l'impôt le bénéfice réel, lorsque celui-ci est manifestement et indiscutablement supérieur à l'évaluation forfaitaire. Il est regrettable que les projets de réforme qui ont été discutés lors des débats qui ont précédé le vote de la loi du 4 avril 1926, n'aient pas été suivis de la sanction législative, par suite du désaccord existant entre les deux Assemblées. Les textes adoptés par la Chambre permettaient, en effet, au contrôleur, de demander aux agriculteurs une déclaration détaillée sur les résultats de leurs exploitations, et à ceux dont le bénéfice dépasse cinquante mille francs, un relevé de leur compte de profits et pertes ou un état de leurs bénéfices de l'année précédente.

Toutefois, l'imposition sur le bénéfice réel a trouvé actuellement une application restreinte, il est vrai, depuis la loi du 30 décembre 1928 (art. 12), à l'égard des entreprises industrielles qui retirent une part de leurs bénéfices de la culture.

En effet, le nouveau texte légal décide que le bénéfice agricole retenu pour l'assiette de l'impôt cédulaire sera le bénéfice réel, à condition que la comptabilité commerciale fasse état des résultats de l'exploitation agricole.

Cette disposition n'intéresse ainsi que les Sociétés soumises au droit de communication de l'Enregistrement et les industriels qui, réalisant un bénéfice supérieur à cinquante mille francs, sont astreints chaque année à la production d'un compte de pertes et profits.

VI. Réclamations. — Les réclamations produites à l'occasion des cotisations de cette cédule sont peu nombreuses et peuvent se diviser en demandes en réduction et demandes en décharge.

A). *Demandes en réduction.* — Les contribuables sont, en effet, admis à demander une réduction de leur cotisation ainsi établie forfaitairement, si elle a été calculée sur un

revenu cadastral supérieur à celui qui est effectivement exploité ou si le bénéfice réel de l'exploitation n'atteint pas le chiffre forfaitaire, pris pour base de l'imposition, et à condition d'apporter les justifications nécessaires par tous les modes de preuve de droit commun (Lois codifiées art. 39). Cette demande d'imposition sur le bénéfice réel est produite dans le cas de déficit éprouvé au cours d'une année déterminée et la loi du 30 décembre 1928 admet les reports déficitaires jusqu'à déduction intégrale sur les bénéfices des deux exercices suivant celui au cours duquel le déficit a été éprouvé.

Les contribuables peuvent également réclamer dans le cas d'exploitation d'un domaine agricole en association ou en indivision leur droit d'être cotisés sur leur part dans les bénéfices, conformément à la loi du 30 décembre 1928 (art. 10). Ils sont admis encore à demander une réduction de leur cotisation s'il a été tenu compte, pour la détermination du bénéfice imposable, de la valeur locative des parcelles qui ont donné lieu à une remise ou modération d'impôt foncier pour pertes survenues au cours de l'année antérieure à celle de l'imposition (Loi du 27 décembre 1927 — art. 4).

B). *Demandes en décharge.* — Des demandes en décharge peuvent être présentées par des contribuables qui n'exploitaient pas de propriété au 1^{er} janvier de l'année précédente. Elles peuvent encore être produites dans le cas où des terrains ont été à tort considérés comme terrains d'agrément et cotisés comme tels.

Enfin, un cultivateur qui a été cotisé à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux en raison du caractère industriel des transformations qu'il fait subir au produit de ses récoltes, peut réclamer la décharge de son imposition en faisant valoir que ces transformations ne constituent que l'accessoire et le complément indispensable des travaux de culture.

Il convient de remarquer que certains avantages accordés aux agriculteurs sont expressément subordonnés à la production d'une déclaration dans les délais impartis et ne peuvent être ultérieurement obtenus par la voie contentieuse. Il en est ainsi pour l'application d'un coefficient réduit en ce qui concerne les terres affectées l'année précédente à la culture du blé et pour les impositions établies au nom du propriétaire en cas de fermage ou de métayage.

SECTION IV

IMPOT SUR LES TRAITEMENTS, SALAIRES, PENSIONS ET RENTES VIAGÈRES

I. Personnes imposables. — L'impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, a été établi par la loi du 31 juillet 1917 (art. 23), complétée par les lois subséquentes du 30 mars 1923 (art. 6), du 22 mars 1924, du 13 juillet 1925, du 3 août 1926, du 27 décembre 1927 et du 30 décembre 1928.

Il frappe les revenus ayant leur source dans les rémunérations payées soit par les établissements publics (Etat, Département, Commune), soit par les particuliers et les administrations privées aux personnes qui sont à leur service.

Rentrent parfois aussi dans cette cédule les commissions des représentants et voyageurs de commerce ainsi que les pourboires reçus dans certaines professions.

La loi du 30 juin 1923 a rendu passible de cet impôt les gains réalisés dans certaines professions artisanales ou assimilées (artisans, façonniers, etc.). Ces nouvelles dispositions législatives ont provoqué et provoquent encore de nombreuses réclamations ; aussi, convient-il d'en faire un exposé sommaire.

Les contribuables susceptibles d'en bénéficier sont ceux

qui ne mettent en œuvre qu'un travail très minime et dont les profits ne sont, pour la presque totalité, que la rémunération d'un travail manuel. C'est la raison pour laquelle la loi du 31 juillet 1917 (art. 13), avait prévu à leur égard une exonération de mille cinq cents francs à la base, mais cette exonération paraissait insuffisante au regard de celle qui était prévue pour les traitements et salaires. Il en résultait ainsi une différence injustifiable entre l'artisan et le salarié, en ce qui touche le minimum imposable et l'admission des déductions pour charges de famille prévues par la loi du 30 mars 1923 pour la cédule des traitements et salaires. Aussi, la loi du 30 juin 1923 a réalisé l'assimilation entre ces deux catégories de travailleurs manuels et a soumis à l'impôt sur les traitements et salaires les contribuables suivants :

A). *Les façonniers*. — Ce sont ceux qui exécutent à leur domicile les ordres d'un patron qui leur remet la matière à travailler et auquel ils rapportent l'ouvrage fini (1).

B). *Les artisans*. — Ce sont ceux qui, d'après la jurisprudence de la Cour de Cassation, travaillent pour le compte de particuliers, n'emploient aucun ouvrier et dont les opérations sont exclusives de toute spéculation sur l'achat ou la revente des marchandises. Le législateur de 1923 a étendu sensiblement cette définition en considérant comme artisan celui qui se livre *principalement* à la vente du produit de son travail et n'utilise pas d'autre concours que celui des personnes énumérées par la loi.

Ces mêmes dispositions s'appliquent également :

Aux associations d'artisans et aux veuves d'ouvriers façonniers et artisans,

Aux personnes vendant en ambulance,

(1) Définition extraite du rapport de M. Béranger. — Sénat 1922. Annexe 409, page 430.

Aux mariniers propriétaires d'un seul bateau,

Aux chauffeurs et cochers propriétaires d'une ou de deux voitures,

Aux pêcheurs.

Les exemptions ainsi indiquées visent un grand nombre de contribuables et le contrôleur est tenu d'exercer une surveillance étroite sur ces derniers, qui peuvent, d'un moment à l'autre, ne plus remplir les conditions nécessaires à leur exonération de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

II. Etablissement des impositions. — L'impôt est, en raison de son caractère personnel, établi au lieu du domicile des contribuables et porte sur le montant *net* des traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères ainsi que des avantages en nature accordés durant l'année précédente. Sur le montant du traitement, il y a lieu, en effet, de déduire :

1^o) Les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi ;

2^o) Les retenues supportées et les versements effectués pour la constitution de pensions de retraite ;

3^o) L'impôt sur les traitements et salaires payé par les redevables au titre de l'année précédant celle de leur imposition ;

4^o) En ce qui touche plus particulièrement les pensions, les frais de certificat de vie qu'à pu nécessiter la perception des arrérages des pensions et rentes imposables.

En vue de l'établissement de l'impôt, tous les employeurs sont tenus de souscrire, dans le courant de janvier, une déclaration contenant les noms et adresses des personnes occupées durant l'année précédente, le montant des salaires versés lorsqu'ils dépassent le minimum imposable et la période à laquelle ils s'appliquent lorsqu'elle est supérieure à trente jours consécutifs. Cette déclaration doit, en outre, être pro-

duite, quel que soit le montant des rémunérations ramenées à l'année pour les personnes qui exercent des fonctions susceptibles d'être remplies auprès de plusieurs entreprises (Loi du 13 juillet 1925 — art. 6).

Une semblable obligation incombe aux débiteurs de pensions et rentes viagères supérieures à 1.250 francs.

Ces déclarations doivent parvenir au contrôleur des contributions directes du lieu du domicile des bénéficiaires, sous peine d'une amende de 100 francs prononcée par le Conseil de Préfecture, à la requête du directeur des contributions directes (Loi du 31 juillet 1917 — art. 27 non modifié). Cette amende n'est prononcée que très rarement et uniquement à l'égard des contribuables qui, régulièrement avisés de leurs obligations, se sont systématiquement refusés de les accomplir.

III. Calcul de l'impôt. — Le taux de l'impôt est de 12 % et ne porte que sur la fraction supérieure à dix mille francs, augmentée des déductions prévues par la loi du 30 décembre 1928 pour charges de famille.

Le nouveau texte légal a eu ainsi pour effet d'exempter de tout impôt des contribuables qui ne sont pas indigents et qui devraient contribuer aux dépenses publiques. C'est le cas pour un contribuable marié qui a à sa charge un enfant de moins de dix-huit ans et qui touche un salaire de seize mille francs.

IV. Réclamations. — Les principales réclamations produites dans cette cédule sont relatives à l'évaluation des avantages en nature qui est faite par l'administration sans être communiquée au contribuable intéressé.

Les contestations entre l'administration et les contribuables proviennent aussi de la nature et de la quotité des déductions à opérer en vertu de la loi sur le montant du traitement ou du salaire déclaré par l'employeur. Il s'agit, en l'espèce, des dépenses nécessitées par l'exercice de la fonction ou des

versements volontaires effectués pour la constitution d'une pension de retraite.

SECTION V

IMPOT SUR LES BÉNÉFICES
DES PROFESSIONS NON COMMERCIALES

I. Personnes imposables. — Cet impôt a été établi par l'article 31 de la loi du 31 juillet 1917, lui-même modifié par les lois du 25 juin 1920, du 13 juillet 1925 (art. 7), du 3 août 1926, du 27 décembre 1927 et du 30 décembre 1928. Il est destiné à atteindre les bénéfices des professions libérales et de toutes occupations ou exploitations lucratives non soumises à un impôt spécial.

Il est établi au lieu du domicile du contribuable qui est tenu de souscrire une déclaration dans les deux premiers mois de l'année ou dans un délai de vingt jours à compter de la demande qui lui en est faite par le contrôleur.

Cette déclaration doit, aux termes de la loi du 13 juillet 1925 (art. 8), mentionner d'une façon distincte :

- 1^o) Le montant du bénéfice brut ;
- 2^o) Le montant des dépenses professionnelles ;
- 3^o) Le chiffre du bénéfice net.

II. Etablissement des impositions. — Cette déclaration est ensuite examinée par le contrôleur à l'aide des éléments qu'il possède et il me paraît intéressant de retracer brièvement la procédure suivant laquelle sont établies les impositions à la cédule des professions non commerciales qui a pour but, par la multiplicité des opérations qu'elle comporte, de prévenir un grand nombre de réclamations.

Le contrôleur a le droit de demander au contribuable des

renseignements sur les trois éléments de sa déclaration et sur la discordance existant entre ses dépenses professionnelles et les revenus déclarés.

S'il juge insuffisants les renseignements qui lui sont fournis, il fixe d'une façon provisoire la base d'imposition et la notifie au contribuable.

Il convient, en outre, de signaler que les contribuables rangés dans cette cédule n'ont pas généralement à présenter une comptabilité pour justifier les chiffres déclarés ; il est fait exception toutefois à l'égard des titulaires des charges et offices et de quelques contribuables astreints par les règlements à la tenue d'une comptabilité. Ces derniers ressemblent, par ce trait, aux contribuables rangés dans la cédule commerciale ; de plus, leurs bénéfices sont soumis au même mode de taxation.

Le contrôleur ne peut ainsi que se borner, dans la plupart des cas, à confronter la déclaration et les renseignements complémentaires qui lui sont fournis avec les données qu'il aura pu recueillir.

Si le contribuable ne répond pas dans un délai de vingt jours à la demande de renseignements, sa cotisation est établie d'office et majorée de moitié. Si, au contraire, il fait connaître qu'il n'accepte pas la base proposée et si le contrôleur maintient son point de vue, l'affaire doit *obligatoirement* être soumise à une commission consultative. En matière de bénéfices industriels et commerciaux, au contraire, l'intervention de la commission n'est prévue qu'à titre facultatif. Toutefois, suivant les instructions administratives, cette commission n'est pas compétente pour connaître des désaccords portant sur des questions de principe.

III. Commission consultative. — La loi du 4 avril 1926 qui l'a créée a ainsi fixé sa composition :

— Le Président du tribunal civil du chef-lieu ou, en cas

d'empêchement, un membre du même tribunal par lui désigné, président.

— Un avocat désigné par les bâtonniers des barreaux du département ou, à défaut de barreau constitué, un avoué désigné par les Présidents des chambres de discipline du département.

— Un notaire désigné par les Présidents des chambres de discipline.

— Un médecin désigné par les syndicats de médecins du département ou, à défaut, par le Préfet.

— Trois membres suppléants et un représentant du syndicat de l'association corporative de la profession exercée par le contribuable, lorsque cette profession ne se trouve pas représentée au sein de la commission.

— Un inspecteur des contributions directes remplit les fonctions de secrétaire rapporteur avec voix délibérative.

Cette commission se réunit sur la convocation du Président et à la demande du directeur départemental des contributions directes. Les membres sont convoqués dix jours avant la réunion et les contribuables intéressés, régulièrement avisés peuvent, dans le même délai, faire parvenir leurs observations écrites.

La commission ne peut valablement délibérer que si elle comprend trois membres présents, y compris le Président et le Secrétaire rapporteur.

En cas de partage des voix, celle du Président est prépondérante.

Cette commission examine les motifs invoqués par les deux parties et fixe le chiffre du revenu professionnel qui lui paraît devoir être retenu pour l'assiette de l'imposition.

IV. Décisions de la Commission. — L'avis de la commission est notifié au contribuable par le contrôleur, qui l'avise en même temps du chiffre d'après lequel il se propose

de le taxer. Cette décision ne lie nullement l'administration, mais fixe la charge de la preuve en cas de réclamation ultérieure devant la juridiction contentieuse.

En effet, si la base adoptée par le contrôleur est conforme à l'avis de la commission, c'est au contribuable à prouver devant la juridiction contentieuse le chiffre exact de son bénéfice ; si elle est supérieure, la charge de la preuve incombera à l'administration.

V. Réformes à introduire dans cette cédule. — Il résulte de cet exposé, forcément sommaire, que la loi n'a pas donné au contrôleur les moyens suffisants de vérifier les déclarations des contribuables de cette cédule, exception faite toutefois à l'égard des redevables, peu nombreux, qui sont astreints par leurs règlements à la tenue d'une comptabilité. On hésite toujours à imposer une comptabilité à des contribuables qui, d'après le code de commerce, n'ont pas la qualité de commerçants.

M. Maurice Lotte, inspecteur principal des contributions directes dans le département de la Seine, signale dans un article du « *Progrès civique* » du 19 décembre 1925 page 331, les réformes nécessaires pour éviter, sinon réduire les fraudes dans cette cédule (1).

L'auteur de cet article fait remarquer qu'en Belgique, les personnes exerçant des professions libérales ainsi que les titulaires des charges ou offices, sont tenus de délivrer un reçu, daté et signé, de leurs honoraires ou rémunérations quelconques. Les carnets à souche d'où sont extraits ces

(1) Voir *Progrès Civique*, nos 330 du 12 Décembre 1925 et 331 du 19 Décembre 1925 : Quelques-unes des réformes qui rendraient plus productif et plus juste notre système d'impôt sur le revenu.

reçus, doivent être communiqués au contrôleur des contributions directes, et les avocats et les médecins Belges ne s'en trouvent pas humiliés ou diminués.

Il serait souhaitable qu'un contrôle du même genre puisse s'exercer dans cette cédula où le rendement dépend actuellement, pour une large part, de la conscience et de l'honnêteté des contribuables.

Comme le signale M. Germain Martin, Professeur à la Faculté de Droit de Paris « des abus scandaleux ont été constatés de la part d'hommes qui, dans les assemblées parlementaires ou ailleurs, ne cessent de réclamer une stricte application des lois en matière d'impôts sur les revenus, mais pour les autres (Les Finances publiques de la France et la fortune privée 1914-1925) ».

VI. Calcul de l'impôt. — Le taux de l'impôt est actuellement de 12 % et ne frappe que les revenus supérieurs à dix mille francs, compte tenu des abattements prévus par la loi du 30 décembre 1928 (art. 2).

VII. Réclamations. — Les principales réclamations soulevées par les impositions à cette cédula peuvent se ramener aux cas suivants :

Les contribuables demandent la décharge de leur cotisation en faisant valoir qu'ils auraient dû être imposés dans une autre cédula, tel est le cas des intermédiaires de commerce qui sont, dans certaines conditions, passibles de l'impôt sur les traitements et salaires.

Ils peuvent encore réclamer la déduction de certaines dépenses professionnelles, essentiellement variables suivant la profession ou l'exploitation envisagée ; il en est ainsi pour le loyer, les frais d'entretien, d'éclairage et de chauffage des locaux affectés à l'exercice de la profession, la rémunération des employés, l'achat du matériel nécessaire à la profession.

Des questions délicates d'appréciation se posent quand il

s'agit de dépenses à caractère mixte (personnel et professionnel).

Des réclamations sont souvent produites aussi par des contribuables qui ont été taxés d'office à défaut de déclaration ou de réponse à des demandes de renseignements ; ils doivent alors fournir à l'appui de leurs prétentions toutes justifications de nature à établir le montant exact de leur bénéfice (Arrêt du Conseil d'Etat du 20 avril 1923).

SECTION VI

IMPOT SUR LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

I. Bénéfice imposable. — L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux a été créé par la loi du 31 juillet 1917 (art. 2 à 15), elle-même modifiée par les lois des finances des années postérieures. Cet impôt frappe les bénéfices nets provenant de toutes les professions commerciales et industrielles qui ont été réalisées en France et, aux termes de l'article 9 de l'instruction du 30 mars 1918, le bénéfice net s'entend de « l'excédent des recettes effectuées sur les frais et charges ayant grevé l'entreprise durant l'année ou l'exercice envisagés ».

II. Exemptions. — Toutefois, de nombreuses exemptions ont été prévues et le bénéfice de ces exemptions est souvent demandé par la voie contentieuse ; elles s'appliquent notamment :

1^o) Aux Sociétés de caution mutuelle et aux banques populaires (Loi du 13 mars 1917),

2^o) Aux Sociétés de bains douches, de jardins ouvriers et de crédit immobilier (Loi du 5 décembre 1922),

3°) Aux offices publics d'habitations à bon marché,

4°) Aux Sociétés coopératives et réunions de Sociétés coopératives d'artisans fonctionnant conformément à la loi du 27 décembre 1923,

5°) Aux banques coopératives des Sociétés ouvrières de production,

6°) Aux artisans et façonniers (Lois codifiées — art. 42).

III. Etablissement de l'impôt. — Pour l'établissement de l'impôt, les contribuables sont tenus de souscrire une déclaration du montant de leur bénéfice net de l'année ou de l'exercice précédent. A cet égard, les contribuables dont les bénéfices n'excèdent pas cinquante mille francs, peuvent se borner à indiquer celle des catégories dans laquelle ils se rangent pour l'assiette de l'impôt. Si, au contraire, leur bénéfice excède cinquante mille francs, les contribuables sont tenus de fournir un résumé de leur compte de pertes et profits et s'engagent à présenter, à toute réquisition du contrôleur, tous documents comptables à l'appui de leur déclaration. Cette même obligation est imposée, quel que soit le chiffre du bénéfice, aux Sociétés qui sont soumises aux droits de communication de l'Enregistrement.

Tout défaut de déclaration entraîne la taxation d'office et une majoration de 50 % ; toute déclaration inexacte, une majoration de 100 % sur la partie dissimulée.

IV. Examen des déclarations. — Le contrôleur vérifie les déclarations produites à l'aide des éléments qu'il possède et peut les rectifier à condition de notifier aux intéressés les rehaussements effectués. Dans un délai de vingt jours après cette notification, le contribuable peut présenter des observations et demander l'intervention de la commission consultative créée par le décret du 25 août 1926.

Dans ce cas, l'administration est tenue de soumettre le différend à cette commission. Si, au contraire, le contribuable

se borne à produire des observations, le contrôleur peut, s'il le juge utile, soumettre le désaccord à la commission consultative.

V. Commission consultative. — Cette commission siège au chef-lieu de l'arrondissement et est composée de cinq commerçants ou industriels désignés par la chambre de commerce et dont l'un est chargé d'exercer la présidence. Cinq membres suppléants sont également désignés parmi les commerçants et industriels de l'arrondissement. Un agent des contributions directes, désigné par le directeur, assure le Secrétariat de la commission et participe aux séances avec voix consultative.

La commission ainsi composée se réunit à la demande du directeur des contributions directes et sur la convocation de son Président. L'avis rendu par cette commission est notifié par le contrôleur au contribuable et ce fonctionnaire lui fait connaître le chiffre d'après lequel il se propose de le taxer. Si cette taxation est conforme à l'appréciation de la commission, la charge de la preuve incombe à l'administration en cas de contestation ultérieure devant les tribunaux administratifs ; dans la négative, c'est au contribuable à fournir la preuve du chiffre exact de ses bénéfices.

VI. Calcul de l'impôt. — L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est fixé par catégorie de bénéfice et, au-dessus de cinquante mille francs, le montant est égal à 15 % du bénéfice en faisant abstraction de toute fraction inférieure à mille francs.

VII. Dispositions spéciales. — Dans les sociétés de personnes (Sociétés en nom collectif ou en commandite simple), chacun des associés est cotisé pour sa part de bénéfices et a droit ainsi, le cas échéant, à des réductions pour charges de famille.

Des dispositions spéciales ont été prévues pour l'imposition

des intermédiaires dont les opérations consistent à acheter des immeubles ou fonds de commerce pour les revendre ainsi que pour les entreprises d'assurance et de capitalisation ou d'épargne.

VIII. Cessions et cessations d'entreprises. — Il y a lieu d'ajouter que dans le cas de cessation ou de cession d'entreprise en cours d'année, l'impôt sur les bénéfices qui n'ont pas été encore taxés est immédiatement établi. Dans ce but, les contribuables sont tenus de faire parvenir au contrôleur des contributions directes une déclaration de l'ordre de grandeur de leur bénéfice ou une déclaration de leur bénéfice réel, accompagnée d'un résumé du compte de profits et pertes si ce bénéfice dépasse 50.000 francs. Les mêmes majorations de droits pour défaut de déclaration ou déclaration inexacte, sont applicables.

IX. Responsabilité du cessionnaire. — Dans ce cas, se trouve un autre exemple de la responsabilité des tiers, semblable à celle que nous avons examinée à propos des contributions mobilière et des patentes. En effet, aux termes de la loi du 30 juin 1923 (art. 12), en cas de cession, le cessionnaire demeure responsable solidairement avec le cédant du paiement desdites impositions pendant trois mois à dater de la production de la déclaration prescrite pour l'établissement de l'impôt.

Pour faire courir ce délai de responsabilité, le cessionnaire peut, en l'absence de toute déclaration de la part du cédant, faire notification au cédant par exploit d'huissier d'avoir à fournir la déclaration prévue par la loi. Il doit en même temps informer le percepteur et le contrôleur des contributions directes de la mutation du fonds par une lettre recommandée contenant une copie de la sommation faite au cédant.

X. Réclamations. — Les réclamations qui sont fréquemment produites contre les cotisations à cette cédule sont

celles par lesquelles les contribuables demandent une diminution du bénéfice imposé en s'engageant à présenter des données comptables régulières. Certains revendiquent des déductions qui sont contraires à la doctrine administrative ; il en est ainsi pour les commerçants et industriels mariés sous un régime de communauté qui prétendent avoir droit à une déduction à raison du salaire versé à leur femme, alors que le fonds de commerce exploité est propriété commune.

Les contribuables peuvent encore demander par la voie contentieuse des déductions à raison de charges qu'ils auraient omis de mentionner dans leur déclaration.

Enfin les cessionnaires poursuivis pour le paiement des cotisations établies au nom des cédants peuvent introduire des demandes en décharge de responsabilité s'ils se sont conformés aux prescriptions légales.

SECTION VII

TAXE SPÉCIALE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

Cette taxe a été établie par la loi du 31 juillet 1917 (art. 14) ; c'est une taxe de redressement exigée des commerçants et industriels passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, dont les bénéfices paraissent insuffisamment atteints eu égard à leur importance considérable.

Elle est due par les entreprises qui ont pour objet principal la vente en détail de denrées ou marchandises et dont le chiffre d'affaires de l'exercice précédent excède un million.

Des réclamations, peu nombreuses en cette matière, sont produites par des entreprises qui déclarent ne pas y être assujetties à cette taxe ou qui contestent la quotité du chiffre d'affaires retenu pour son assiette.

SECTION VIII

IMPOT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

I. Personnes imposables. — L'impôt général sur le revenu a été créé par la loi du 15 juillet 1914, modifiée elle-même par les lois des finances postérieures. Il est dû par toute personne ayant une résidence en France au 1^{er} janvier et ayant disposé, au cours de l'année précédente, d'un revenu supérieur au minimum imposable, compte tenu des déductions variables suivant la situation de famille.

L'imposition est établie au nom du chef de famille tant à raison de ses revenus personnels que de ceux des autres membres pour lesquels il n'a pas demandé une imposition distincte. Ainsi, l'imposition collective est de règle et l'imposition distincte doit être obligatoirement demandée dans la déclaration et ne peut être utilement sollicitée ultérieurement par la voie contentieuse.

Quant aux contribuables non domiciliés en France et ne possédant aucune exploitation, le revenu imposable est fixé à une somme égale à sept fois la valeur locative de la résidence possédée en France.

Comme il s'agit d'un impôt personnel, il est établi au lieu du domicile et porte sur l'ensemble des revenus du contribuable.

II. Revenu imposable. — Il frappe non seulement les revenus déjà soumis à l'impôt cédulaire, mais encore ceux qui y ont échappé en raison des limites d'exemption ou de certaines dispositions législatives. Il en est ainsi pour le revenu d'une construction nouvelle temporairement exonérée de la contribution foncière.

Ainsi l'impôt général mérite plutôt le nom d'impôt complé-

mentaire que celui d'impôt de superposition qui lui est souvent attribué à tort.

Des déductions sont prévues sur le revenu global à raison des charges supportées durant l'année précédente et qui se rangent parmi les 3 catégories suivantes :

- 1^o) Intérêts des emprunts et des dettes ;
- 2^o) Contributions directes et taxes assimilées ;
- 3^o) Pertes résultant d'un déficit d'exploitation.

Sur le montant de leur revenu net, les contribuables ont, en outre, droit à des déductions, motivées par leur situation et leurs charges de famille et qui ont été modifiées par la loi du 30 décembre 1928. Peuvent seuls être considérés comme étant à leur charge les parents en ligne directe à l'exclusion des collatéraux, réunissant certaines conditions d'âge et n'ayant pas de ressources personnelles suffisantes.

L'impôt est ensuite calculé suivant un taux progressif, variable par tranches de revenus et il comporte des majorations à l'égard des contribuables qui n'ont pas de charges (25 % pour les contribuables âgés de plus de 30 ans et n'ayant aucune personne à charge ; 10 % pour les contribuables, mariés âgés de plus de 30 ans n'ayant ni enfant ni personne à charge).

Toutefois, ces majorations ne sont pas applicables aux mutilés titulaires d'une pension d'invalidité de 40 % au moins.

III. Etablissement des impositions. — L'imposition est établie d'après une déclaration souscrite par le contribuable sur des imprimés spéciaux mis à sa disposition et adressée dans les deux premiers mois de l'année au contrôleur des contributions directes du lieu du domicile.

Les déclarations qui ne sont pas produites dans les délais donnent lieu à une majoration de 25 % qui est également applicable à celles qui sont insuffisantes, à condition que l'insuffisance soit inférieure au 1/10^e du revenu réel.

Les déclarations inexactes souscrites par des contribuables de mauvaise foi donnent lieu à l'application d'une majoration de 500 % à condition que l'insuffisance excède 1/10^e du revenu imposable ou tout au moins la somme de vingt mille francs.

Cette obligation de déclaration a été étendue par la loi du 4 avril 1926 (art. 1^{er}) sous peine d'une amende de trente francs, aux contribuables qui ont été inscrits l'année précédente aux rôles pour un revenu de 1.500 francs ou qui ont encaissé 1.500 francs de revenus de valeurs mobilières. Cette nouvelle disposition a eu pour effet d'augmenter sensiblement la besogne matérielle des contrôleurs (examen de ces déclarations, envoi des accusés de réception) sans résultat utile pour le Trésor.

La déclaration souscrite dans les délais bénéficie d'une présomption d'exactitude ; si le contrôleur l'estime insuffisante, il doit indiquer au contribuable les rehaussements qu'il se propose d'y apporter, avec toutes explications utiles. Cette procédure d'imposition, d'un caractère contradictoire, est susceptible de diminuer le nombre des réclamations.

IV. Réclamations. — Les réclamations produites à l'occasion de cette cédula ont généralement les mêmes causes que celles qui motivent des réclamations en matière d'impôts cédulaires, car toute réduction accordée sur la base retenue pour l'assiette de l'impôt cédulaire entraîne une réduction correspondante sur la base taxable à l'impôt général sur le revenu.

Les réclamations spéciales à l'impôt général sur le revenu tendent généralement à la contestation des rehaussements effectués par le contrôleur, qui a le droit :

1^o) En ce qui concerne les revenus fonciers, de substituer au revenu net servant de base à la contribution foncière, le revenu réel lorsqu'il est supérieur (Loi du 13 juillet 1925 — art. 13) ;

2^o) D'établir la cotisation sur un revenu supérieur à celui qui a été déclaré, en raison de l'importance des dépenses personnelles du contribuable et de son mode de vie.

Quelquefois, les réclamations sont dirigées contre les impositions établies par voie de taxation d'office par les contrôleurs à l'égard des contribuables :

1^o) Qui n'ont pas souscrit une déclaration dans un délai légal ;

2^o) Qui n'ont négligé ou refusé de répondre à une demande d'éclaircissements ou qui ont fait une réponse équivalente à une fin de non-recevoir ;

3^o) Qui n'ont pas justifié de la différence entre le montant des dépenses personnelles et le revenu déclaré.

RÉCLAMATIONS COMMUNES AUX DIVERS IMPOTS SUR LES REVENUS

Il existe une catégorie de réclamations, qui est la plus nombreuse et qui concerne toutes les cédules : ce sont les demandes en réduction pour charges de famille.

Demandes en réduction pour charges de famille. — Les déductions et réductions pour situation de famille, de même que les dégrèvements à la base, ne sont applicables qu'aux citoyens Français, aux originaires des colonies françaises ou des pays de protectorat et aux nationaux des pays qui ont passé avec la France des traités de réciprocité. Celles-ci varient, quant à leur taux, suivant que le revenu net total, défalcation faite des déductions pour situation et charges de famille, est inférieur ou supérieur à dix mille francs.

Si le revenu net est inférieur, le contribuable a droit à une réduction de 7 fr. 50 % pour les deux premières personnes à charge et de 15 % pour les autres à partir de la troisième.

Si le revenu net total est supérieur à dix mille francs, le taux est de 5 % pour les trois premières personnes à charge et de 10 % pour chacune des autres à partir de la quatrième, sans que le montant de la réduction puisse dépasser trois cents francs par personne à charge pour les impôts cédulaires et 2.000 francs pour l'impôt général.

Le bénéfice de ces réductions est subordonné à la production d'une déclaration spéciale dans les deux premiers mois de l'année, donnant tous renseignements sur les personnes à charge et sur les motifs pour lesquels elles doivent être considérées comme telles.

L'administration a recommandé aux contrôleurs de tenir compte des déclarations même produites hors délai et, contrairement au texte légal, elle permet aux contribuables de s'assurer le bénéfice de ces dispositions, par voie de réclamation introduite dans les délais légaux. (Instruction générale sur les impôts sur les revenus du 31 janvier 1928 — art. 266). Cette interprétation très libérale donne lieu à de nombreuses réclamations présentées par des contribuables qui prétendent à des réductions pour des ascendants à qui ils viennent en aide. Toutefois, si des parents sont secourus par plusieurs de leurs enfants, le bénéfice des réductions et déductions ne profite qu'à celui qui supporte la charge principale.

CHAPITRE V

LES RÉCLAMATIONS

(MODES DE PRÉSENTATION)

. **Considérations générales.** — A l'heure actuelle, l'assiette et le contentieux des impositions départementales et communales absorbent une grande part de l'activité du contrôleur. Les réclamations visant les anciennes contributions et les taxes assimilées sont, en effet, plus nombreuses que celles visant les impôts sur les revenus pour les deux raisons suivantes : Ces premiers impôts atteignent un plus grand nombre de contribuables et sont établis, non par le contrôleur seul, à l'aide de la déclaration des assujettis mais, la plupart du temps, au moyen des renseignements fournis par les commissions de répartition. De plus, le travail des rôles est effectué plusieurs mois avant le 1^{er} janvier de l'année à laquelle ils se rapportent, de là des inexactitudes résultant des modifications survenues entre le travail de l'assiette et le 1^{er} janvier. Voilà pourquoi on avait songé, tant pour diminuer la tâche du service des contributions directes que pour faire disparaître un système financier archaïque, à supprimer les taxes départementales et communales, grâce à l'adaptation de centimes additionnels aux impôts sur les revenus (1).

(1) Un ouvrage intéressant a été consacré à cette matière : *Réforme des Finances locales. De l'adaptation des centimes additionnels aux impôts sur les revenus*, par J. BOISSONNET.

Les mêmes règles s'appliquent aussi bien au contentieux des impôts sur les revenus qu'à celui des anciennes contributions directes, en tenant compte toutefois des mesures prises pour assurer aux contribuables le secret de leurs affaires.

Ainsi, la loi du 15 juillet 1914 (art. 22) et du 31 juillet 1917 (art. 51) disposent : « Les réclamations relatives aux impôts sur les revenus sont présentées, instruites et jugées comme en matière de contributions directes. »

II. Réclamations spéciales. — Les principales demandes contentieuses produites en matière d'impôts directs ont été indiquées ; il en existe d'autres, qui sont fort rares et, de ce fait, qu'il importe simplement de signaler. Ce sont les réclamations contre la liquidation des frais d'expertise effectuée par le Président du Conseil de Préfecture et quelques autres tendant à la réparation d'erreurs commises dans les travaux d'évaluations foncières. Il en est ainsi des demandes visant les opérations de délimitation (parcelle comprise à la fois sur le territoire de deux communes limitrophes) ou des demandes dirigées contre le tarif des évaluations, réservées aux propriétaires possédant plus de la moitié des terrains compris dans une nature de culture déterminée.

Les demandes en décharge de responsabilité présentées par les Percepteurs seront, pour plus de clarté et en raison de leur caractère spécial, examinées dans un chapitre distinct.

III. Causes des Réclamations. — Les motifs qui donnent lieu à des réclamations sont nombreux et variés ; toutefois, un contribuable ne peut pas porter devant un tribunal la question de savoir si la loi qui a établi une imposition est inconstitutionnelle.

M. Hauriou prétend que si les tribunaux avaient un pouvoir d'appréciation à cet égard, ils auraient à trancher une délicate question. En effet, si l'on peut admettre que tous les citoyens sont touchés par les impôts indirects, certains sont

complètement exonérés de l'impôt direct en raison des abattements prévus à titre de minimum d'existence et des déductions pour charges de famille, comme dans la cédule des traitements et salaires, par exemple.

Ce fait est évidemment contraire aux principes contenus dans la déclaration des droits de l'homme et du citoyen, votée le 26 août 1789 (articles 13 et 14).

« Art. 13. Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, à raison de leurs facultés.

« Art. 14. Tous les citoyens ont droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ».

Si l'on reconnaît une valeur constitutionnelle à ce texte, on doit admettre d'une part que tout citoyen doit contribuer aux charges publiques suivant ses facultés contributives et d'autre part, d'une façon implicite, que toute contribution doit être publique. Les citoyens sont ainsi en mesure d'exercer un contrôle réciproque sur leur participation aux charges de l'Etat.

A l'heure actuelle, le secret des opérations relatives à l'assiette et au contentieux des impôts sur les revenus a été assuré par les articles 24 de la loi du 9 juillet 1914 et 52 de la loi du 31 juillet 1917. Depuis, différentes propositions ont été émises à la Chambre des députés tendant à publier la liste des assujettis à l'impôt général sur le revenu et le montant de leurs cotes (*Débats parlementaires* du 4 mars 1926, page 1199), mais ces propositions n'ont pas été jusqu'ici suivies de la sanction législative.

On pourrait soutenir à l'encontre de la thèse émise par le

savant professeur, que les principes constitutionnels ci-dessus visés, n'ont pas été reproduits dans la constitution de 1875 et que, s'ils ont gardé une valeur constitutionnelle, ils sont trop peu précis pour servir de base à un jugement. En outre, ces principes ne peuvent avoir de valeur qu'autant qu'ils répondent à des nécessités pratiques et s'adaptent aux circonstances présentes.

Si la publicité, qui se réduit actuellement à la désignation des contribuables qui sont assujettis à l'impôt général et qui ont souscrit une déclaration, avait été élargie dans le sens de l'amendement précité, elle n'aurait certainement pas manqué de susciter des querelles locales et de pousser à la délation.

Par contre, elle aurait peut-être pu, dans une certaine mesure, réparer les inégalités résultant du fait que le poids dont sont indûment soulagés les contribuables malhonnêtes, retombe sur ceux qui sont plus scrupuleux ou moins adroits.

Toutefois elle aurait été impuissante à faire disparaître les faveurs résultant de la loi elle-même, comme celles qui existent actuellement au profit des agriculteurs et qui ont été précédemment exposées.

A mon avis, une telle publicité devrait être précédée d'un remaniement complet de notre système fiscal qui devrait exclure tout mode d'évaluation forfaitaire des revenus et resserrer les moyens de contrôle de la matière imposable.

Les principales réclamations en matière de contributions directes ayant été examinées, il convient d'exposer les formes de présentation qui leur sont applicables.

SECTION I

FORMES DES RÉCLAMATIONS

Les réclamations doivent être adressées au Directeur des Contributions directes du département où l'imposition contestée a été établie et un récépissé est délivré aux contribuables qui le demandent (Loi du 27 décembre 1927 — art. 10).

La date de la réception est immédiatement marquée par l'apposition d'un timbre spécial et c'est cette date qui sert à apprécier leur recevabilité. Antérieurement à la loi du 27 décembre 1927, elles étaient envoyées à la Préfecture ou à la Sous-Préfecture dont dépendait le lieu de l'imposition (Loi du 13 juillet 1903 — art. 17).

Le nouveau texte légal a eu pour but de supprimer une transmission complètement inutile, qui n'avait pour effet que de retarder l'instruction des affaires. Toutefois, ces demandes ne peuvent être produites que par certains contribuables et suivant des formes limitativement déterminées.

I. Qualité. — Suivant un principe admis en matière de procédure civile et pleinement applicable ici, pour introduire une réclamation, il faut avoir un intérêt : « Pas d'intérêt, pas d'action ». Par suite, en l'absence d'un mandat, ce sont les contribuables inscrits aux rôles ou les tiers, propriétaires ou principaux locataires, poursuivis pour le paiement des contributions, au lieu et place du contribuable imposé, qui ont qualité pour présenter une réclamation. Toutefois, il existe quelques cas particuliers :

Ainsi, l'héritier a qualité pour réclamer contre la contribution imposée au nom du contribuable décédé (Arrêt du Conseil d'Etat du 17 septembre 1854 — Josselin (Côtes-du-Nord)).

Les représentants des incapables (mineurs, interdits,

prodigues), ont qualité pour introduire des réclamations contre les cotisations établies à leur nom.

Enfin, les Préfet et Maire peuvent introduire des réclamations contre les cotisations établies au nom des personnes morales qu'ils représentent (Département et commune).

Les réclamations contentieuses adressées au Directeur sont soumises à certaines conditions de recevabilité prescrites par la loi du 13 juillet 1903 (art. 17) et qu'il convient d'indiquer en procédant par énumération.

II. Signature. — Les réclamations doivent porter la signature de leurs auteurs. Cette prescription subit une dérogation dans le cas d'une personne illettrée. Aussi, le Conseil d'Etat a considéré qu'une réclamation qui ne portait pas la signature du contribuable imposé était néanmoins recevable, du moment qu'il résultait d'un certificat du maire de la commune de sa résidence qu'il n'avait pu la signer parce qu'il était illettré (Arrêt du 5 février 1785 — Sieur Montauriol à Pailhès (Aveyron).

Dans tous les autres cas, la signature est formellement exigée, car elle est la principale garantie d'authenticité que doivent présenter les réclamations directement introduites par les contribuables.

Le Conseil d'Etat a admis que l'apposition d'un timbre mentionnant le nom et la qualité du réclamant ne saurait y suppléer (Arrêt du 7 juillet 1905 — Sieur Buffa (Gard).

III. Indication de la contribution visée et de l'article du rôle. — Les réclamations doivent indiquer la contribution visée et l'article du rôle sous lequel elle se trouve inscrite. Parfois, les contribuables annexent à leur demande l'avertissement qui leur a été adressé ou, s'ils ne veulent pas s'en dessaisir, un extrait du rôle délivré par le percepteur moyennant la somme de 0 fr. 50. Il serait utile que ce mode de procéder soit rendu obligatoire pour les motifs qui seront ulté-

rieurement indiqués. Mais les contribuables usent parfois du droit de joindre à leurs réclamations une pièce quelconque (avis du percepteur, sommation, commandement) mentionnant les numéros des articles des rôles. Une demande, accompagnée de l'une quelconque des pièces sus-visées, alors même qu'elle ne contiendrait aucune indication de l'article du rôle, serait néanmoins recevable, si le réclamant affirmait ne pas avoir reçu les avertissements relatifs aux impositions contestées. C'est d'ailleurs dans ce sens qu'a jugé le Conseil d'Etat dans deux arrêts : l'un du 14 avril 1908, Sieur Valette à St Martial de Montmoreau (Charente), l'autre du 6 mars 1925.

Il convient de remarquer que pour rendre sa décision, la Haute Assemblée s'est uniquement appuyée sur l'affirmation du requérant.

Il y a lieu d'ajouter que cette prescription ne s'applique pas aux demandes d'inscriptions aux rôles.

IV. Exposé sommaire des moyens. — Les réclamations doivent contenir, d'une façon sommaire, l'exposé des moyens par lesquels leurs auteurs justifient, soit la décharge ou la réduction, soit également la remise ou modération qu'ils sollicitent.

Il faut évidemment que l'agent d'instruction ait les éléments nécessaires pour apprécier le mérite des réclamations produites.

En pratique, si les contribuables ne se bornent pas à indiquer uniquement l'objet de leur demande (décharge ou réduction, remise ou modération), il arrive très fréquemment qu'ils juxtaposent, d'une façon plus ou moins heureuse, les arguments de droit qui, à leur avis, doivent leur permettre de prétendre à une exonération soit totale soit partielle et les circonstances malheureuses dans lesquelles ils se trouvent. Dans ces conditions, la plupart des réclamations peuvent

être considérées, en raison de leurs termes, comme présentant un caractère à la fois contentieux et gracieux et, dans ce cas, elles doivent faire l'objet d'une décision du Directeur des contributions directes et du Préfet.

V. Demande distincte par commune. — Les réclamations ne doivent viser que des impositions établies dans une seule commune. Dans le cas contraire, il convient de produire autant de demandes distinctes qu'il y a de communes. Si, par une réclamation unique, un contribuable conteste des impositions établies dans plusieurs communes, cette réclamation n'est recevable qu'en ce qui concerne les cotisations imposées dans la commune dénommée la première. (C'est dans ce sens que s'est prononcé le Conseil d'Etat par son arrêt du 10 décembre 1909 — Sieur Pellous, à Rouillé (Ille-et-Vilaine).

Cette prescription se justifie par la nécessité de communiquer certaines demandes, soit au maire, soit au conseil de répartition des communes où ont été établies les contributions dont les bases sont contestées. Si cette obligation n'était pas imposée aux réclamants, il faudrait que la direction des contributions directes établisse autant d'extraits des réclamations qu'il y a de communes visées ; ce travail, qui est exécuté seulement à l'égard des réclamations dirigées contre des impositions établies dans les villes qui comportent plusieurs divisions de contrôle, ne ferait que compliquer la tâche du service s'il était généralisé.

VI. Demande individuelle. — Les réclamations doivent être individuelles à moins que ceux qui les forment ne soient imposés collectivement. Il en serait ainsi, par exemple, pour un groupe de propriétaires ou de locataires du droit de chasse qui sont imposés, sous leur désignation collective, à la taxe sur les gardes-chasse à raison d'un ou plusieurs gardes qu'ils commissionnent ensemble.

En conséquence, une réclamation collective émanant de contribuables inscrits individuellement aux rôles, n'est recevable qu'à l'égard du premier signataire. Cette prescription a d'ailleurs été confirmée par le Conseil d'Etat dans son arrêt du 7 décembre 1894 (demoiselle Catherine Amayo à Wasquebal).

VII. Timbre. — Les réclamations ayant pour objet des cotes supérieures à trente francs doivent être rédigées sur du papier portant un timbre suffisant eu égard à sa dimension (Loi du 21 avril 1832 — art. 28). Cette prescription remonte à la loi du 13 Brumaire an VII qui soumettait au droit de timbre, établi en raison de la dimension du papier, les pétitions et mémoires présentés au gouvernement, aux ministres, à toutes autorités constituées, aux administrations et aux établissements publics.

Les réclamants ne peuvent d'ailleurs invoquer leur état de gêne pour être dispensés de présenter sur papier timbré une demande assujettie au timbre. La cote qui détermine l'exigibilité du timbre s'entend du montant de la cotisation établie, sous un article du rôle, au titre d'un impôt déterminé. Cependant, en ce qui touche la contribution foncière, on entend par cote, la part d'impôt afférente à un immeuble, par exemple à une parcelle de terre, s'il s'agit de la contribution foncière non bâtie et à une maison s'il s'agit de la contribution foncière bâtie. Toutefois, une demande qui viserait plusieurs immeubles cotisés sous un même article de rôle, pour une somme inférieure pour chacun d'eux à trente francs, serait néanmoins soumise au timbre si le total des cotisations ressortait à une somme supérieure.

Cependant, le timbre n'est pas exigible en matière de prestations, quel que soit le chiffre de la cote (Lois du 28 juillet 1824 — art. 5 et 22 juillet 1889 — art. 61). Mais cette dispense n'est pas applicable à la taxe vicinale qui n'est pourtant

qu'une taxe de remplacement de la taxe des prestations. C'est dans ce sens qu'a jugé le Conseil d'Etat dans un arrêt en date du 20 mars 1908 (Commune de Pralognan (Savoie)).

Il y a lieu de remarquer qu'une demande qui viserait deux cotes, chacune inférieure à trente francs et dont le total serait cependant supérieur à cette somme, pourrait être présentée sur papier libre. Il convient aussi de noter que la taxe vicinale, qui est le complément des cotisations aux contributions foncières, mobilière et des patentes, doit être considérée comme une taxe distincte.

Cette prescription générale, énoncée par la loi du 17 juillet 1903, subit une dérogation en raison de l'assujettissement obligatoire au droit de timbre des demandes en inscription aux rôles et des demandes en remise de pénalités, quel que soit le chiffre de la contribution visée.

Cette formalité avait pour but, dans l'intention du législateur, de réduire autant que possible les demandes non fondées en raison du non remboursement, dans ce cas, des frais de timbre exposés.

L'Etat acquiert les frais de timbre exposés à l'occasion de demandes non justifiées, mais le travail occasionné par la régularisation des demandes produites sur papier libre n'est pas en rapport avec le bénéfice ainsi retiré. L'administration de l'enregistrement s'est opposée à des projets tendant à l'abrogation de cette prescription qui aurait entraîné pour elle une diminution sensible de recettes.

En pratique, la majeure partie des contribuables produisent leurs demandes sur papier libre et, en raison du nombre toujours croissant des réclamations, il n'est plus possible de prendre à l'heure actuelle les dispositions nécessaires pour contraindre les réclamants à respecter cette disposition légale, tombée un peu en désuétude.

VIII. Mandat. — Les tiers qui produisent des réclama-

tions pour les contribuables inscrits aux rôles doivent justifier d'un mandat régulier.

L'obligation d'un mandat a été édictée par la loi du 11 décembre 1902 ; elle a eu pour but de combattre la tendance qu'avaient les offices de contentieux à introduire des réclamations à l'insu des contribuables dans l'espoir d'obtenir ultérieurement leur assentiment.

Ce mandat doit, aux termes de la loi, être produit sous peine de nullité sur papier timbré et être enregistré, à moins que la demande à laquelle il s'applique n'ait pour objet une cote inférieure à trente francs. Il doit, en outre, sous la même sanction, être produit en même temps que la réclamation.

Cette prescription ne s'applique pas aux personnes qui tiennent de leurs fonctions le droit d'administrer les intérêts du réclamant (tuteur, syndics de faillite, par exemple), ainsi qu'aux tiers munis d'une procuration générale.

Plusieurs décisions de jurisprudence sont intervenues en cette matière ; il suffit d'indiquer seulement que l'avocat régulièrement inscrit au barreau d'une ville où siège le Conseil de Préfecture, est dispensé de la production d'un mandat (Arrêt du Conseil d'Etat du 12 novembre 1920 — Ministre des finances contre Sieur de Rovira (Pyrénées-Orientales).

Il en est de même d'un avoué résidant dans le département du lieu de l'imposition (Arrêt du Conseil d'Etat du 15 mai 1908 — Sieur Dumaine à Revin (Ardennes).

Il y a lieu d'ajouter également que le tiers à l'intervention duquel une personne illettrée a dû recourir pour produire une réclamation, n'est pas astreint à la production d'un pouvoir (Arrêt du Conseil d'Etat du 22 mars 1909 — Sieur Marsac à Eymet (Dordogne).

En général, beaucoup d'agents d'affaires, pour éviter les droits de timbre et d'enregistrement, font dactylographier les réclamations de leurs clients et les leur font signer.

SECTION II

DÉLAIS

I. Délais généraux. — Les réclamations, pour être recevables, doivent être produites dans certains délais prévus par la loi. Ces délais sont actuellement de trois mois à partir u premier jour du mois qui suit celui de la mise en recouvrement du rôle (Lois des 13 juillet 1903 (art. 17) et 31 décembre 1921 (art. 20) ; décret du 16 novembre 1926 (art 2).

Ces délais sont francs, c'est-à-dire qu'il est fait abstraction du jour du point de départ dudit délai et de celui de l'échéance; mais par contre, ils sont de rigueur et ne peuvent être dépassés en aucun cas. Ainsi, le Conseil d'Etat a jugé qu'un contribuable ne pouvait utilement se prévaloir, pour combattre la déchéance, de ce qu'il était obligé de s'absenter fréquemment de son domicile ou encore de ce que, au moment de la mise en recouvrement du rôle, il était absent ou malade ; enfin, du fait qu'il avait produit l'année précédente une demande semblable suivie d'un pourvoi au Conseil d'Etat.

Pour apprécier si une demande est recevable, on examine seulement la date de son enregistrement à la direction des contributions directes ; toutefois, la déchéance ne pourrait être opposée à une demande enregistrée après le délai légal mais parvenue à la Direction avant l'expiration de ce délai.

En outre, dans le cas où une demande aurait été adressée à tort à la Préfecture au lieu d'être envoyée à la Direction des Contributions Directes, on doit retenir seulement la première date, par suite, celle qui est la plus favorable à l'intéressé.

Une réclamation produite antérieurement à la mise en

recouvrement du rôle est considérée comme prématurée, mais celle qui serait introduite entre la date de remise des avertissements et celle fixée pour la mise en recouvrement du rôle serait néanmoins recevable (Réponse à une question écrite posée le 16 janvier 1929 par M. Joseph Paganon, député).

Il convient de citer quelques cas particuliers :

Ainsi, les demandes visant les cotisations comprises dans des rôles mis en recouvrement avant le 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle ils sont établis, sont recevables jusqu'au 31 mars de l'année suivante. Ce cas se produit fréquemment pour les demandes en décharge ou réduction visant la taxe des prestations, qui est généralement mise en recouvrement dans le courant des mois de novembre et décembre qui précèdent l'année au titre de laquelle elle est établie. En outre, en cas de rectification d'erreurs commises dans l'expédition des rôles et des avertissements, les contribuables sont admis à réclamer dans les trois mois de la remise des avertissements rectifiés.

Antérieurement au décret du 16 novembre 1926, qui a délégué aux directeurs des contributions directes les pouvoirs des Préfets relatifs à l'homologation des rôles, les délais couraient à partir de la publication des rôles.

II. Publication des rôles. — La publication des rôles consistait en l'apposition, par les soins du maire, d'affiches informant les contribuables que le rôle était parvenu entre les mains du percepteur chargé d'en opérer le recouvrement. Cette publication devait être faite le troisième Dimanche qui suivait la réception du rôle par le Percepteur. Le contribuable ne connaissait en général cette date qu'au moment où il était en possession de son avertissement.

La publicité donnée à l'émission des rôles ne touchait le contribuable que très rarement. En effet, dans les grandes

villes, peu de personnes se donnent la peine d'aller consulter tant les affiches, là où elles sont apposées, que les journaux locaux, dans la partie qui rapporte les communiqués de la mairie.

Le maire devait ensuite remettre au percepteur un certificat constatant l'accomplissement de cette formalité. En outre, le percepteur devait, en plus de la date de publication des rôles, porter sur les avertissements des communes de sa réunion, son adresse, ses jours de recette, son jour de passage dans chaque commune.

Quand une réclamation était accompagnée soit de l'avertissement concernant la cotisation contestée, soit d'un extrait de rôle, il était aisé de voir si elle était recevable ; dans le cas contraire, on devait relever les bases des cotisations inscrites sous l'article du rôle indiqué et rechercher le certificat de publication du rôle, renvoyé par le percepteur. En pratique, de nombreux comptables s'abstenaient de faire parvenir ces certificats et les recherches étaient rendues difficiles, car il fallait soit leur demander ce renseignement, soit rechercher des réclamations déjà produites pour la même commune et qui étaient accompagnées d'un avertissement.

Cette formalité a été supprimée et remplacée par celle de la mise en recouvrement.

Le régime actuel constitue sur ce point une supériorité, car la date qui sert de point de départ au délai des réclamations est toujours connue. En effet, la date de mise en recouvrement est fixée par le Directeur départemental des contributions directes au 30^e jour qui suit celui de l'homologation des rôles.

Des instructions administratives prescrivent à ce chef de service de faire parvenir les rôles au percepteur le jour même où ils sont signés et rendus exécutoires, de façon que les intéressés soient en possession de leurs feuilles d'impôts,

au plus tard le jour fixé pour la mise en recouvrement des droits.

III. Délais spéciaux. — Le délai général de trois mois à partir du premier jour du mois qui suit celui de la mise en recouvrement du rôle est applicable à toutes les demandes en réduction, mais les délais changent pour les réclamations visant des *faux ou doubles emplois*.

Il y a faux emploi quand une cote a été imposée à tort ; c'est le cas d'un contribuable qui a quitté une commune en novembre 1928 et qui est resté maintenu au rôle de la taxe sur les chiens ou de la contribution sur les voitures et chevaux pour 1929 dans cette même commune. En effet, en raison du principe de l'annualité, ces cotisations sont indûment établies et le contribuable imposé doit en obtenir la décharge.

Le principe de l'annualité qui régit l'assiette des contributions directes est celui d'après lequel l'impôt est établi pour l'année entière à raison des faits existant au 1^{er} janvier.

De ce principe, découlent les deux conséquences suivantes :

1^o) Tout contribuable qui a été régulièrement assujetti au 1^{er} janvier à un impôt, doit la contribution pour l'année entière malgré un changement ultérieur.

2^o) Tout contribuable qui ne réunit pas au 1^{er} janvier les conditions requises pour être soumis à l'impôt, se trouve exonéré pour l'année entière.

Il y a double emploi quand deux cotisations ayant le même objet ont été établies au nom d'un contribuable, alors qu'une seule d'entre elles est dûe. Cette hypothèse est fréquente dans le cas d'un contribuable qui a quitté une commune rurale de moins de cinq mille habitants, en octobre 1928, par exemple, postérieurement au passage du contrôleur et qui vient fixer son domicile dans une ville de plus de cinq mille habitants où le recensement est effectué en novembre ou décembre. Ce contribuable se trouve ainsi imposé à la

contribution mobilière pour 1929, à la fois dans son ancienne et dans sa nouvelle résidence, alors que l'imposition à cette contribution ne sera dûe que dans la commune où il habitait au 1^{er} janvier 1929.

Des délais spéciaux sont prévus pour les demandes de cette nature.

IV. Supputation de ces délais. — Le délai court à partir du jour où le contribuable a eu connaissance d'une façon officielle de l'imposition contestée. Ainsi, si aucune poursuite n'a été exercée, on admet que la connaissance officielle résultera de l'une quelconque des circonstances suivantes :

1^o) Du premier versement effectué sur la cotisation établie à tort (faux emploi) ou sur celle des deux cotisations qui a été acquittée en dernier lieu (double emploi).

2^o) D'une déclaration qui aura été déposée à la mairie, afin d'obtenir la décharge de la contribution visée.

3^o) De l'introduction d'une réclamation relative à un impôt compris sur le même avertissement. C'est ce qui résulte d'un récent arrêt du Conseil d'Etat en date du 14 mai 1926. Dans l'espèce soumise à la Haute Assemblée, il s'agissait, en effet, d'un contribuable qui sollicitait la décharge de l'impôt général sur le revenu après avoir obtenu le dégrèvement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux à la suite d'une réclamation antérieure. Comme les deux cotisations sont inscrites sur le même avertissement, le Conseil d'Etat a considéré que la connaissance officielle de l'imposition contestée était acquise au contribuable au plus tard, le jour où il avait présenté sa première réclamation relative à l'impôt cédulaire.

4^o) On pourrait admettre également que cette connaissance officielle pourrait résulter d'une entrevue du contribuable avec le contrôleur pour obtenir des renseignements sur ses cotisations. Mais dans cette hypothèse, il sera difficile,

dans la plupart des cas, de fixer la date précise de cette entrevue ou même d'administrer la preuve que cette entrevue a eu lieu.

En outre, il y a des pièces qui constituent des preuves irréfutables que le contribuable a été mis au courant des impositions contre lesquelles il réclame : Ce sont les avis du percepteur (sommation sans frais ou avec frais, commandements, etc.), dont la date de réception est constatée par le timbre de la poste.

Les délais spéciaux applicables à certaines catégories de réclamations ont déjà été examinés à propos de chacune d'elles. Il faut simplement signaler ici que dans le cas de non-admission d'une déclaration à fin de dégrèvement faite sur le registre de la mairie, l'intéressé dispose, pour présenter une réclamation, non seulement des délais généraux, mais encore d'un délai d'un mois à partir de la remise de l'avis de non-admission.

FORMES APPLICABLES AUX DEMANDES GRACIEUSES

Les prescriptions relatives à la présentation d'une demande individuelle par contribuable imposé, à la signature, à l'exposé sommaire des moyens, à l'indication de la contribution visée et de l'article du rôle et enfin au mandat, sont également applicables aux demandes en remise ou modération.

D'une façon générale, ces demandes, qui sont basées sur l'état d'indigence ou de gêne de leurs auteurs, peuvent être produites à toute époque et ne sont pas soumises aux droits de timbre. Des exceptions existent ainsi sur ces deux points à l'égard des réclamations qui, bien que rangées parmi les demandes gracieuses, présentent une analogie très marquée avec les demandes contentieuses : Ce sont les demandes en

modération pour cause de démolition de bâtiments en cours d'année et les demandes en remise pour vacance de maisons ou chômage d'usines.

SECTION III

DEMANDES IRRECEVABLES

I. Vices de forme. — Les réclamations soit contentieuses soit gracieuses, qui n'ont pas été présentées dans les formes qui ont été indiquées, sont irrecevables ; parmi les vices de forme dont elles se trouvent entachées, certains peuvent être réparés ; d'autres, au contraire, ne peuvent être couverts.

Les vices de forme qui peuvent être réparés sont les suivants : Défaut de demande individuelle, défaut de timbre, de signature, d'indication de la contribution visée, de l'article du rôle et d'exposé sommaire des moyens.

Au contraire, les vices de forme qui sont irréparables, sont la déchéance et le défaut de mandat ; en effet, le mandat doit être déposé en même temps que la réclamation en vue de laquelle il a été délivré.

II. Examen des demandes irrecevables. — Le Directeur doit procéder, dans le plus court délai possible, à l'instruction des demandes entachées d'un vice de forme. A cet effet, il fait ouvrir pour chacune d'elles une feuille d'instruction et rédige un rapport sommaire indiquant les motifs d'irrecevabilité. Il informe en même temps le réclamant du vice de forme de sa réclamation et lui accorde un délai pour la régulariser. Bien que la nouvelle instruction sur les réclamations du 2 avril 1928, n'ait pas fixé d'une façon précise ce délai, on peut admettre qu'il est en général de dix jours, comme précédemment.

Si les renseignements ne sont pas fournis dans le délai imparti, le Directeur est autorisé à en prononcer le rejet.

Auparavant, les dossiers étaient déposés pendant quinze jours à la Préfecture ou à la Sous-Préfecture et les intéressés, avisés par lettre d'avis de dépôt, envoyée sous pli recommandé, avaient un délai de dix jours pour régulariser leurs demandes ou faire parvenir leurs observations.

En tout état de cause, ces vices de forme peuvent être couverts par la production d'une nouvelle demande complètement régulière jusqu'à l'expiration des délais de réclamation qui ne peuvent jamais être abrégés.

Toutefois, une réclamation qui n'est ni signée ni produite sur timbre, peut être tout de même soumise à l'instruction, car ces deux vices de forme peuvent être réparés jusqu'à la décision du Conseil de Préfecture (Arrêt du Conseil d'Etat du 18 novembre 1904) ou du Directeur, si l'instance ne dépasse pas le premier degré d'instruction.

Il convient de signaler un cas particulier :

Il est parfois assez difficile de savoir, au moment de l'analyse, si une réclamation doit ou non être accompagnée d'un mandat. (C'est le cas d'un contribuable illettré ou physiquement incapable de rédiger lui-même sa réclamation). Dans cette hypothèse, si l'on transmet la réclamation directement au contrôleur pour examen, il peut arriver que l'instruction fasse découvrir que son auteur aurait dû justifier d'un pouvoir. Ce vice de forme pourra ainsi être notifié après l'expiration des délais fixés pour la présentation des réclamations, de sorte qu'une nouvelle demande produite par le contribuable intéressé, dans des conditions régulières, pourra être rejetée pour cause de déchéance.

Mais comme le retard est imputable au service, le Directeur ne manquera, si la demande est fondée, d'user de son pouvoir de dégrèvement d'office. En effet, l'article 60 de la nouvelle

instruction sur les réclamations du 2 avril 1928, lui permet, dans des cas de ce genre et sous la réserve que, pour les affaires qui doivent leur être soumises, le maire et les réparateurs aient émis un avis favorable, d'user du droit qui lui est dévolu par l'article 4 de la loi du 18 juillet 1911 et de prononcer d'office les dégrèvements reconnus justifiés.

SECTION IV

PROCÉDURE PRÉLIMINAIRE A L'EXAMEN DES RÉCLAMATIONS

Les réclamations régulières et celles qui ont été complétées dans le délai imparti, sont inscrites sur des registres tenus par division de contrôle et comportant toutes les colonnes nécessaires pour pouvoir être renseigné, à un moment quelconque, sur la marche de l'instruction d'une affaire déterminée.

Il est procédé de même à l'égard des réclamations qui doivent être instruites par un service étranger à celui des contributions directes ; elles sont inscrites dans ce cas sur des registres distincts.

I. Relevé des bases des cotisations. — Auparavant, elles doivent être complétées par le relevé des bases des cotisations contestées, pour celles qui ne comportent que l'indication de l'article du rôle ou encore qui ne sont accompagnées que d'une quittance du percepteur ou d'une sommation, pièces contenant seulement le montant global des impôts réclamés au contribuable.

Cette mesure a été prescrite par une circulaire de la Direction générale des contributions directes du 17 novembre 1922, qui a spécifié toutefois qu'elle n'était pas applicable aux

réclamations dont l'examen incombe à des agents d'un bureau d'impôts directs. Ces derniers devaient recueillir auprès des percepteurs les renseignements qui leur étaient nécessaires. Or, les bureaux d'impôts directs ont été supprimés par un décret du 7 septembre 1925 et la mesure envisagée s'étend désormais à toutes les réclamations.

La rédaction de ces relevés, qui résulte uniquement de la faculté laissée au contribuable d'indiquer seulement l'article du rôle, occasionne dans les directions départementales des contributions directes un surcroît de travail important. Ces relevés sont encore rendus difficiles par la sortie fréquente de certains documents qui sont mis au courant chaque année des changements survenus dans la matière imposable, constatés par le contrôleur au cours de son passage dans la commune. Il s'agit, en l'espèce, des matrices générales qui contiennent pour les contribuables des communes de moins de cinq mille habitants leurs bases de cotisation à tous les impôts directs, exception faite seulement pour les impôts sur les revenus, compris sur des matrices distinctes dressées par perception.

A cet inconvénient s'en ajoute un plus grave, c'est le retard apporté dans l'envoi et, par voie de conséquence, dans l'instruction des réclamations. Ce point présente une grande importance à l'heure actuelle où le Directeur, par application de la loi du 27 décembre 1927, doit statuer sur toutes les demandes dans un délai de six mois à compter de leur présentation.

Bien que cette disposition légale ne soit assortie d'aucune sanction proprement dite, l'administration des contributions directes ne manque pas de l'observer scrupuleusement.

La seule sanction existante consiste, en effet, dans le droit pour le contribuable intéressé de considérer sa demande comme rejetée si une décision du Directeur n'est pas inter-

venue dans le délai de six mois et de pouvoir introduire une instance devant le Conseil de préfecture.

Dans les grandes Directions comme celles du département de la Seine, il est d'usage de demander directement aux intéressés leurs avertissements ou des extraits de rôle fournis par les percepteurs pour éviter de se livrer à des travaux de recherches. Mais, plusieurs lettres ne sont pas suivies de réponse et, en outre, ce mode de procéder n'épargne pas le travail de rattachement des avertissements aux réclamations qu'ils concernent. Cette besogne, purement matérielle, ainsi que les erreurs dont elle est la source, pourrait être évitée en obligeant les contribuables à joindre à leurs réclamations introductives d'instance soit l'avertissement, soit un extrait du rôle. Cette prescription avait été imposée par la loi du 2 Messidor an VII et a été mise en pratique jusqu'à l'arrêt du 27 mai 1887 (Bernard-Charente) par lequel le Conseil d'Etat a décidé, contrairement aux prétentions de l'administration, que la non-production de l'avertissement n'était pas une cause d'irrecevabilité de la réclamation.

Il serait souhaitable qu'un texte législatif impose à nouveau cette obligation ; la tâche serait simplifiée et, par voie de conséquence, les différents travaux, assurés dans de meilleures conditions.

Le Directeur serait ainsi autorisé à inviter le réclamant à régulariser le cas échéant sa réclamation et, à défaut de réponse, à en prononcer le rejet comme il fait actuellement à l'égard de certaines demandes entachées de vices de forme qui peuvent être couverts (défaut de timbre, défaut d'article du rôle, etc.).

II. Analyse sommaire des réclamations. — Lorsque les réclamations sont complétées, elles sont analysées par le contrôleur-rédacteur pour permettre aux employés de la direction de procéder à leur enregistrement. Dans ce but,

il indique simplement sur chacune d'elles, le numéro de la division de contrôle, la contribution visée, la commune où elle a été établie et l'article du rôle contesté. Il est ensuite ouvert, par pétition, une feuille d'instruction sur laquelle doivent être reproduites les principales indications contenues dans la demande et sur l'avertissement et qui comporte une place pour le rapport du contrôleur et la décision du Directeur.

Les dossiers ainsi formés sont, après enregistrement, transmis à l'agent chargé de l'instruction des demandes qu'ils contiennent ; ce dernier, après une analyse sommaire, les inscrit sur son registre, en suivant strictement les numéros attribués par la direction des Contributions directes.

Il convient d'examiner maintenant la procédure d'instruction des réclamations qui peuvent être également produites sur un registre tenu dans chaque mairie.

CHAPITRE VI

DÉCLARATIONS A LA MAIRIE

Les demandes de dégrèvements visant les impôts établis par le contrôleur peuvent être faites sans frais ni formalités, par voie de déclaration sur un registre spécial à la mairie du lieu de l'imposition, dans le mois suivant celui de la mise en recouvrement du rôle. Bien que le texte légal ne le précise pas, il semble que l'intention du législateur ait été de reporter au premier jour du mois suivant le point de départ des délais de réclamation et de rendre ainsi applicable aux déclarations à la mairie les dispositions de la loi du 31 décembre 1921, art. 20 (Dans ce sens, circulaire de la direction générale des Contributions directes du 15 février 1922).

Elles doivent être accompagnées de l'avertissement et d'un extrait de rôle ainsi que de tous documents que le déclarant croit utile d'y annexer.

I. Conseil de Répartition. — Ces déclarations sont ensuite examinées par le contrôleur assisté du conseil de répartition. Cet organe de représentation des contribuables, pris parmi eux, est un auxiliaire précieux pour l'assiette et le contentieux des anciens impôts et des taxes assimilées.

Les répartiteurs ont comme origine les commissaires adjoints créés par le décret des 23 novembre — 1^{er} décembre 1790 art. 2 et 5, pour assister les officiers municipaux chargés de l'évaluation du produit net des propriétés non bâties. Ils étaient nommés à la fois par le conseil municipal et le conseil général de la commune. Ensuite, le décret des 13 janvier-18 février 1791 (art. 33 et 34) leur confia les travaux d'assiette

de la contribution mobilière et l'arrêté du 29 Frimaire an IV prévoyait, dans chaque municipalité de canton, la nomination de cinq habitants, appelés commissaires-répartiteurs, chargés de procéder à la répartition des impôts directs avec le fonctionnaire compétent.

La loi du 2 Messidor an VII, l'arrêté du 19 Floréal an VIII, les lois du 5 avril 1882 et du 5 avril 1884 ont donné à cette institution sa forme actuelle.

Le conseil de répartition se compose dans chaque commune du Maire, de l'Adjoint et de cinq citoyens, dont deux forains, qui doivent être propriétaires fonciers. Ils sont choisis pour un an par le Préfet ou le Sous-Préfet, sur une liste double présentée par le conseil municipal ; cinq répartiteurs suppléants sont nommés de la même manière.

Si l'assemblée municipale refuse d'établir cette liste, le Préfet ou le Sous-Préfet nomme d'office cinq répartiteurs titulaires et cinq suppléants.

La compétence des répartiteurs et du maire est alternée. Ainsi, le conseil de répartition donne son avis sur les demandes visant la contribution mobilière, la contribution sur les voitures et chevaux, la taxe des prestations, la taxe sur les chiens, et, d'une façon générale, sur les taxes communales créées par la loi du 13 août 1926. Le Maire donne son avis sur les demandes visant les autres contributions ou taxes.

II. Commission des Contributions Directes de la Ville de Paris. — A Paris, les attributions dévolues en cette matière au Maire et aux répartiteurs, sont confiées à la commission des contributions directes de la ville de Paris. Cette commission a son origine dans l'une des commissions spéciales créée par le décret du 14 Fructidor an II, qui était chargée de l'assiette et de la répartition des contributions publiques. Des précisions sur sa composition et ses attributions ont été apportées par le décret du 23 Frimaire an III

et sa forme définitive lui a été donnée par l'arrêté des Consuls du 5 Messidor an VII.

Elle se compose actuellement d'un Président, de commissaires-répartiteurs, de répartiteurs-adjoints nommés par le Préfet de la Seine à la suite d'un concours auquel prennent souvent part, en raison de la nature spéciale des épreuves, des contrôleurs des contributions directes.

III. Examen des déclarations. — Les déclarations sont examinées par le contrôleur, assisté du conseil de répartition, et celles qui, d'un commun accord, sont reconnues entièrement fondées, sont retenues (Loi du 18 juillet 1911 — art. 5).

Il les analyse ensuite sur des états où il indique, avec un avis motivé, les bases, le calcul et le montant du dégrèvement proposé. Ces états sont revêtus, suivant la nature des contributions inscrites, de la signature du maire seulement ou du maire et des répartiteurs.

Les délibérations prises par le conseil de répartition ne sont valables que si elles comportent la signature du maire et de quatre répartiteurs au moins (Arrêt du Conseil d'Etat du 10 novembre 1911 — Bureau-Charente).

Les déclarations relatives aux impôts sur les revenus sont analysées sur des états spéciaux et sont accompagnées des mêmes indications. Ces états sont signés seulement par le contrôleur parce qu'il procède seul à l'établissement des impôts sur les revenus. D'ailleurs, on peut poser comme principe que l'instruction d'une réclamation visant une cotisation à un impôt déterminé est faite avec le concours des mêmes personnes qui ont qualité pour participer à l'établissement de cet impôt.

Le contrôleur transcrit ensuite sur un registre, qui reste en sa possession, les dégrèvements qu'il a ainsi proposés.

IV. Déclarations à écarter. — Le contrôleur est autorisé à écarter les déclarations qui, en tout ou en partie, ne parais-

sent pas justifiées ou ne peuvent être vérifiées après un examen sommaire (Loi du 18 juillet 1911 — art. 5).

Tout contribuable dont la déclaration a été écartée en est avisé et peut présenter une réclamation dans les délais ordinaires et, s'ils sont expirés, dans un délai d'un mois à partir de la réception de l'avis de non-admission.

Le Directeur des contributions directes fait inscrire sur un registre tous les états de dégrèvements qui lui sont transmis et procède, tant à la vérification des propositions formulées qu'à celle des opérations matérielles de calcul. Toutefois, les dégrèvements correspondants portant sur la taxe vicinale et la chambre de commerce sont calculés par ses soins.

V. Décision. — Le Directeur fait récapituler le montant des sommes inscrites, par nature de contributions, et prononce les dégrèvements correspondants. Il est cependant tenu en province de demander à l'administration centrale l'autorisation de statuer quand il s'agit de cotes supérieures à dix mille francs ; il en est toutefois dispensé en cas de double emploi.

VI. Notification. — A l'exception des dégrèvements inférieurs à un franc qui ne font l'objet d'aucune notification, les avertissements ayant donné lieu à des réductions sont renvoyés aux intéressés avec l'indication des dégrèvements accordés.

Il convient de préciser que la procédure prévue pour les dégrèvements d'office proposés par les services spéciaux à raison des taxes qui leur sont confiées est exactement la même, et que le contrôleur peut faire figurer sur des états de dégrèvements, les réductions correspondant à des erreurs directement signalées par les contribuables eux-mêmes.

Avant d'examiner la procédure suivie pour l'instruction proprement dite des réclamations, il nous paraît nécessaire d'exposer la question du sursis de paiement.

CHAPITRE VII

SURSIS DE PAIEMENT

I. Dispositions générales. — Antérieurement à la promulgation de la loi du 27 décembre 1927 (art. 15), les réclamations n'étaient pas suspensives de paiement et le contribuable avançait des sommes dont il devait attendre parfois longtemps le remboursement.

Actuellement, tout contribuable peut surseoir au paiement des sommes contestées dans sa réclamation, s'il s'est soumis aux quatre conditions suivantes :

1^o) La réclamation introductive d'instance doit être produite dans les délais légaux et dans la forme réglementaire.

2^o) Elle doit fixer le montant du dégrèvement ou tout au moins en préciser les bases.

3^o) Son auteur doit avoir indiqué expressément son intention de surseoir au paiement de tout ou partie de la cotisation litigieuse.

4^o) La réclamation doit contenir l'indication des garanties propres à assurer le recouvrement de l'impôt.

Si les quatre conditions sont remplies, le contribuable est à l'abri de toute poursuite jusqu'à ce qu'il ait été statué sur sa demande. Toutefois, ces dispositions ne s'appliquent qu'aux demandes contentieuses, à l'exclusion des déclarations à la mairie et des demandes gracieuses. S'il fait ultérieurement appel de la décision du Directeur devant le Conseil de Préfecture, il continue, sans avoir à accomplir de nouvelles formalités, à bénéficier de l'effet suspensif de paiement attaché à sa demande initiale.

La somme contestée ne devient exigible qu'après la décision du conseil de préfecture, car les pourvois au Conseil d'Etat n'ont pas d'effet suspensif (Loi du 24 mai 1872 — art. 24).

Les moyens d'application de ces nouvelles dispositions législatives sont les suivants :

II. Moyens d'application. — Le Directeur des contributions directes calcule le montant du dégrèvement à allouer en supposant la demande admise dans son intégralité. Il informe immédiatement le service de recouvrement de la demande de sursis et lui fait connaître le montant du dégrèvement sollicité ou l'absence de renseignements permettant de le calculer. Dès qu'il a statué sur la réclamation, le Directeur notifie également sa décision à ce service, de même qu'il l'informe de toute instance introduite devant le Conseil de Préfecture ainsi que de la décision intervenue.

Les garanties qui peuvent être offertes par les contribuables ont été précisées par un règlement d'administration publique en date du 15 mars 1928 et consistent soit en affectations hypothécaires, valeurs mobilières, créances sur le Trésor, obligations dûment cautionnées ou marchandises déposées dans les magasins agréés par l'Etat et faisant l'objet d'un warrant endossé à l'ordre du Trésorier-payeur-général.

La loi du 27 décembre 1927 a eu pour effet de remplacer la procédure fixée par la loi du 13 juillet 1903 — art. 17, suivant laquelle le contribuable dont la réclamation n'avait pas été jugée dans les six mois de sa présentation pouvait, sous certaines conditions et dans la limite du dégrèvement sollicité par lui, différer le paiement des termes à échoir sur les contributions contestées. Cette disposition était depuis longtemps devenue caduque, car les rôles étaient publiés à une date telle, que la fin de l'année qui marquait l'échéance de tous les termes, était arrivée avant qu'un délai de six mois ne soit écoulé depuis le dépôt de la demande.

Si ce texte est intervenu assez tard, c'est que l'on craignait justement que certains contribuables de mauvaise foi ne se servent de l'introduction d'une réclamation comme d'un procédé dilatoire pour organiser leur insolvabilité et que le recouvrement des revenus publics soit ainsi entravé.

La nécessité de déposer des garanties susceptibles d'être modifiées, semble écarter toute idée de risque à ce sujet (1).

Ce sont ces mêmes préoccupations qui avaient déterminé le rédacteur de la loi du 2 Messidor an VII à subordonner la recevabilité d'une demande au paiement des termes échus.

Le nouveau système a l'avantage d'éviter au contribuable les rigoureuses conséquences d'une imposition exagérée, pendant toute la durée d'une instruction administrative s'allongeant avec l'importance et les difficultés de l'affaire, et dans l'attente parfois prolongée de la décision d'un tribunal au rôle trop souvent encombré.

Par contre, l'Etat éprouve l'inconvénient de ne récupérer que tardivement les sommes en litige quand une demande est rejetée.

Si l'on appliquait à la lettre les dispositions de l'article 1153 du Code civil : « Dans les obligations qui se bornent au paiement d'une certaine somme, les dommages et intérêts résultant du retard dans l'exécution ne consistent jamais que dans la condamnation des intérêts fixés par la loi et ces intérêts ne sont dûs que du jour de la demande » ; le contribuable dont la demande a été rejetée par le conseil de préfecture, serait ainsi tenu de verser des intérêts de retard. Cette obligation, évidemment très dure, produirait l'heureux effet de faire disparaître toutes les réclamations introduites par des contribuables sans réflexion préalable et par principe.

(1) Considérations générales qui précèdent le Règlement d'administration publique du 15 Mars 1928. (J. O. du 25 Mars 1928).

CHAPITRE VIII

INSTRUCTION DES RÉCLAMATIONS

SECTION I

TRAVAIL DE L'AGENT D'INSTRUCTION

Demandes contentieuses

Après enregistrement à la direction, les réclamations régulières ou régularisées sont transmises aux contrôleurs intéressés qui procèdent à leur instruction, tant en la forme qu'au fond. En la forme, ils doivent examiner si la demande a été introduite dans les délais réglementaires et suivant les formes précédemment indiquées.

Au fond, le contrôleur doit rechercher si la cotisation contestée n'a pas fait déjà l'objet d'un dégrèvement et procéder à l'examen des motifs de droit et de fait invoqués à l'appui de la demande.

L'instruction est différente suivant qu'il s'agit de réclamations visant les anciens impôts, pour lesquelles il doit recueillir l'avis du maire et des répartiteurs ou les impôts sur les revenus qu'il instruit seul.

I. Communication au Conseil de Répartition. — Les premières demandes sont communiquées au maire et aux répartiteurs en indiquant les points qui doivent être vérifiés. L'avis du maire et des répartiteurs doit être fourni dans un délai de dix jours (loi du 2 Messidor an VII) à dater de la

communication du dossier, mais ce n'est pas là un délai substantiel dont l'inobservation serait de nature à rendre une délibération annulable.

Bien que les réclamations visant la contribution foncière doivent être soumises au maire, nous croyons, en l'absence d'un texte précis sur ce point, que cette communication n'est pas obligatoire pour les demandes en réduction pour dettes hypothécaires ou pour charges de famille du fait qu'elles ne portent que sur la part de l'Etat.

La commission de répartition n'a qu'à se livrer à des constatations matérielles qui permettront au contrôleur de formuler son avis sur le mérite de la demande.

Dans certaines communes, les répartiteurs s'acquittent consciencieusement de leurs obligations ; dans d'autres, au contraire, ils se désintéressent complètement de leurs fonctions qui sont gratuites et leur attirent parfois quelques ennuis.

En effet, les contribuables quelque peu avisés, qui constatent l'augmentation de leurs cotisations aux impôts communaux, en rendent responsables ceux des répartiteurs chez qui ils supposent des sentiments d'inimitié à leur égard.

A notre avis, les fonctions de répartiteur devraient donner lieu à l'allocation d'une indemnité forfaitaire, qui comporterait l'obligation d'assister à toutes les réunions.

De cette façon, le travail d'assiette serait mieux établi et la municipalité y retrouverait son profit.

Pour obvier à la perte de temps résultant de la communication des dossiers de réclamations aux commissions de répartition, le syndicat des contrôleurs des contributions directes avait demandé que le contrôleur puisse proposer les dégrèvements reconnus justifiés, sans communication préalable des demandes soit aux maires soit aux répartiteurs.

Ce desideratum sera réalisé si les anciens impôts sont remplacés par des centimes additionnels aux impôts sur

les revenus et si l'on tient à conserver aux contribuables le secret de leurs affaires.

Il convient de signaler que pour l'instruction des demandes visant l'impôt sur les bénéfices agricoles, le contrôleur peut recueillir officieusement des renseignements auprès du maire et des répartiteurs, du moment que l'impôt est établi sur des bases connues de tout habitant de la commune, (le revenu des propriétés exploitées figurant sur les matrices cadastrales déposées à la mairie).

Pour les réclamations visant les impôts sur les revenus, le contrôleur peut se livrer à toutes les investigations qu'il juge utiles et mettre le contribuable en demeure de lui fournir des renseignements détaillés sur sa situation de fortune.

C'est ce pouvoir, pourtant si nécessaire à l'accomplissement de sa mission délicate, qui a fait écrire à M. Foignet la phrase suivante : « Le contrôleur des contributions directes et le Juge d'instruction sont les deux fonctionnaires les plus puissants en France, puisqu'ils disposent, l'un de la fortune, et l'autre de l'honneur et de la liberté des individus. (1) »

II. Procédure générale de l'instruction. — L'instruction des réclamations par le contrôleur varie suivant chaque cas d'espèce et on ne peut retracer utilement pour les anciennes contributions directes que quelques mesures d'instruction particulières à la contribution mobilière et à la contribution des patentes.

A). *Contribution mobilière.* — Pour les contribuables qui demandent la décharge de la contribution mobilière établie dans la localité qu'ils ont quittée entre le travail des mutations et le 1^{er} janvier, le contrôleur recherche s'ils sont assujettis à cet impôt au lieu de leur nouvelle résidence.

(1) FOIGNET : *Manuel élémentaire de Droit administratif*, 1921, 13^e édition, page 525.

B). *Contribution des patentes.* — Si le réclamant se prétend imposé pour une profession ou une industrie autre que celle qu'il exerce effectivement, le contrôleur examine le genre des opérations du patentable et peut, au besoin, lui demander communication de ses livres de commerce (Loi du 15 juillet 1880 — art. 26).

En matière d'impôts sur les revenus, la matière imposable est déterminée par la déclaration du contribuable ou, à défaut, par voie d'évaluation administrative. Toutefois, la déclaration du contribuable, régulièrement souscrite, bénéficie d'une présomption d'exactitude et a une véritable valeur juridique.

L'administration ne peut la contredire qu'en observant certaines formes déterminées et en fournissant des éléments précis.

La réclamation apparaît ainsi comme le développement d'une contestation qui s'est déjà élevée entre le contrôleur et le contribuable, au moment de l'établissement de l'imposition.

Si le contribuable s'abstient de souscrire une déclaration, le contrôleur peut le taxer d'office. Dans certains cas, la charge de la preuve incombera à l'administration, dans d'autres cas, au contribuable.

III. Répartition de la charge de la preuve. — Comme la preuve en cette matière est difficile à administrer, la partie qui doit prouver le bien fondé de son dire pour obtenir gain de cause, se trouve placée dans une situation désavantageuse. Si l'on appliquait strictement les règles admises en matière civile : « *Necessitas probanti incumbit illi qui agit* — Celui qui prétend avoir un droit contre un autre doit rapporter la preuve de cette situation exceptionnelle », le fardeau de la preuve serait toujours à la charge du contribuable.

Comme corollaire de ce principe, le défendeur, sans rien

prouver, obtiendrait gain de cause, par cela même que le demandeur ne prouve pas ce qu'il avance : « Reo sufficit vincere per non jus actoris ». Mais ces principes trop rigides appellent en matière fiscale des solutions différentes comme il est facile de le démontrer à l'aide de quelques exemples. Ainsi, dans la cédula agricole, le bénéfice forfaitaire constitue une présomption irréfragable et s'impose tant à l'administration qu'au contribuable. Il appartient au contribuable qui le conteste à apporter, par tous les modes de preuves de droit commun, les justifications nécessaires au sujet de son exagération (Lois codifiées art. 39).

Cette formule générale est destinée à tenir compte du fait que dans l'agriculture les affaires se traitent généralement sans délivrance de factures et, en pratique, l'administration fait une appréciation libérale des justifications présentées. Si, au contraire, le contribuable conteste l'imposition à la cédula des bénéfices industriels et commerciaux dans laquelle il a été rangé du fait que les opérations de transformation des produits de son exploitation revêtent un caractère industriel, c'est à l'administration à apporter, à l'appui de sa thèse, toutes les justifications convenables.

En ce qui concerne la cédula des traitements et salaires, si le contribuable conteste une cotisation établie sur des chiffres différents de ceux déclarés par l'employeur, c'est l'administration qui doit indiquer les motifs pour lesquels elle a cru retenir une base différente.

La déclaration de l'employeur bénéficie, comme celle du contribuable, d'une présomption d'exactitude.

Au contraire, en ce qui concerne les déductions demandées pour charges professionnelles, c'est aux intéressés à fournir tous renseignements utiles pour permettre au service d'en apprécier la nature et le montant. La question est assez délicate en ce qui concerne l'évaluation des avantages en

nature. Ces derniers sont évalués par le contrôleur au vu de renseignements fournis par l'employeur et sans qu'une communication soit faite aux contribuables intéressés. La loi du 31 juillet 1917 n'a pas précisé ce point, mais si l'on remonte au projet de loi voté en 1909 par la Chambre des députés, on constate que c'est à l'administration à faire la preuve que l'estimation des avantages en nature n'est pas exagérée. Comme les intéressés n'ont pas souscrit une déclaration mentionnant la somme représentative des avantages en nature dont ils ont bénéficié, il nous semble que c'est aux contribuables, comme dans le cas précédent, à fournir des justifications de l'exagération des chiffres retenus pour l'établissement de leur cotisation.

En matière d'impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux et sur les bénéfices non commerciaux, la charge de la preuve varie, comme il a été indiqué, suivant que la taxation est conforme ou non à l'appréciation de la commission consultative.

En matière de taxe spéciale sur le chiffre d'affaires, impôt complémentaire de celui des bénéfices industriels et commerciaux, le désaccord pourra porter sur le chiffre retenu pour l'assiette de cette taxe et, ce n'est qu'en cas de taxation d'office que le contribuable devra rapporter la preuve de l'exagération de la cotisation.

La contestation pourra provenir encore de la circonstance que l'administration soutient, contrairement aux allégations du réclamant, que l'objet principal de l'entreprise consiste dans la vente au détail. L'administration sera, dans ce cas, tenue de faire la preuve de la régularité de l'imposition comme elle le fait d'ailleurs en matière de patente où des questions du même genre sont fréquemment évoquées.

Des contestations pourront encore être élevées par des contribuables sur la notion de revenu ou sur la cédule dans

laquelle ils ont été cotisés. Cette question se pose fréquemment en matière de bénéfices industriels et commerciaux ; comme la législation applicable à cette cédule ne comporte pas la possibilité de prendre des arrêtés d'assimilation, l'administration devra justifier l'imposition au moyen des présomptions tirées du tableau des coefficients, du tarif des patentes ou encore de l'analogie des opérations effectuées avec celles qui constituent l'exercice des professions qui ont un caractère industriel ou commercial nettement marqué et indiscutable.

On peut conclure de ce rapide exposé que si le contribuable a fourni en temps voulu ses déclarations et a répondu aux demandes de renseignements, c'est à l'administration à prouver la régularité des impositions qu'elle a établies. C'est suivant ce dernier principe que se fait en pratique la répartition du fardeau de la preuve.

Instruction des demandes gracieuses. — Telle est, en règle générale, la marche de l'instruction en ce qui concerne les réclamations contentieuses, mais le contrôleur est également chargé de l'examen des demandes gracieuses. Il est fait toutefois exception pour celles visant des taxes communales qui doivent être soumises par le Maire au Conseil municipal à qui il appartient de prendre une délibération approuvée par le Préfet ainsi que pour celles concernant des taxes dont l'assiette ne lui est pas confiée.

Ces réclamations donnent lieu à une instruction plus sommaire que les demandes contentieuses, mais soulèvent parfois de délicates questions d'appréciation. Elles peuvent se ramener aux quatre catégories suivantes :

A. *Les demandes tendant à des remises ou modérations pour cause d'indigence ou de gêne survenue après la formation des rôles.*

Pour en apprécier le mérite, le contrôleur doit, sauf en ce qui concerne les impôts sur les revenus, recueillir auprès

du maire tous renseignements utiles sur la situation de fortune des pétitionnaires et rechercher auprès du percepteur si les cotisations visées ont été acquittées en totalité ou en partie seulement. La circonstance que les cotisations ont été soldées ne lui fournit toutefois qu'un élément d'appréciation et il ne peut, *ispso facto*, écarter la demande sans rechercher si le pétitionnaire n'a pas eu recours à l'emprunt ou s'il n'est pas parvenu à se libérer à l'aide de sacrifices ou de privations.

B. *Demandes en remise de pénalités.* — A l'occasion de ces demandes, le contrôleur doit examiner la nature des circonstances qui ont entraîné l'application de la pénalité et la façon dont le pétitionnaire s'est acquitté précédemment de ses obligations fiscales pour permettre au Directeur qui, depuis le décret du 27 janvier 1929, a un pouvoir de décision en cette matière, d'apprécier tant sa bonne volonté que sa sincérité.

C. *Demandes en modération pour démolition de bâtiments en cours d'année et demandes en remise pour vacance de maison ou chômage d'usines.*

Pour les premières demandes, l'agent instructeur n'a qu'à s'assurer de l'exactitude des faits allégués et pour celles qui sont motivées par suite de vacance ou de chômage, il est tenu de rechercher si cette vacance ou ce chômage sont bien indépendants de la volonté du propriétaire et ont été d'une durée d'une année au moins pour les maisons et de trois mois pour les usines.

D. *Demandes en remise pour pertes de récoltes par suite d'événements extraordinaires.*

Le contrôleur est tenu de procéder à l'examen de ces demandes, qui peuvent être individuelles ou collectives, dans un délai aussi rapproché que possible du sinistre. A l'aide de renseignements consignés sur les bulletins de déclarations souscrits par les perdants et vérifiés en présence du maire et de deux commissaires nommés par le Préfet, il

cherche à se rendre compte, aussi exactement que possible, tant de l'étendue que de l'importance de la perte éprouvée et détermine ensuite la quotité de la remise ou modération qu'il doit proposer.

Les demandes en remise qui sont généralement présentées sont celles de la première catégorie à l'occasion desquelles il n'y a qu'à rechercher la capacité de paiement des pétitionnaires. Leur nombre s'était sensiblement élevé au cours de ces dernières années où les rôles étaient publiés très tardivement ; par suite, les contribuables ayant de modiques ressources, ce qui est le cas de la plupart des ménages ouvriers, ne disposaient que de termes trop courts pour se libérer envers le Trésor.

A notre avis, toutes les demandes gracieuses, même celles qui visent des taxes établies par des services spéciaux, devraient être confiées pour instruction au contrôleur ou au receveur-contrôleur, mieux placés pour apprécier leur mérite que le vérificateur des poids et mesures ou le comité de l'enseignement technique, par exemple.

Dès que l'agent instructeur a formulé son avis sur le mérite des réclamations qui lui sont adressées, il les renvoie au Directeur départemental des contributions directes.

SECTION II

TRAVAIL DANS LES BUREAUX DE LA DIRECTION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES

I. Examen des réclamations par le Directeur. — Le Directeur fait annoter les registres des réclamations de la date de réception et des avis auxquels elles ont donné lieu. Il veille à ce que ses collaborateurs aient apprécié les différents

arguments présentés par les réclamants et aient fait une exacte application tant des dispositions législatives que des recommandations contenues dans les circulaires et instructions. Au besoin, il leur signale les erreurs de principe ou d'appréciation qu'il serait amené à relever dans leurs rapports et les invite à procéder à une nouvelle instruction, sans toutefois les obliger à modifier leurs propositions.

Dans l'administration des contributions directes, les chefs de service font preuve d'un esprit très libéral dans l'appréciation des avis émis par les agents placés sous leurs ordres et, s'ils estiment après une nouvelle instruction qu'ils ne peuvent les adopter, ils chargent fréquemment l'Inspecteur d'une instruction complémentaire. Les réclamations donnent lieu à la même vérification des opérations matérielles de calcul que les états collectifs de dégrèvements.

Le Directeur formule son avis sur les demandes gracieuses précédemment examinées et les soumet au Préfet pour décision.

Les demandes gracieuses et notamment celles qui sont motivées par le dénûment, exigent une décision rapide du fait qu'elles ne peuvent bénéficier du sursis de paiement et que leurs auteurs sont dans une situation précaire. Par suite, il est regrettable que le Directeur n'ait pas un pouvoir de décision à leur égard et que l'article 11 de la loi du 27 décembre 1927 ait spécifié que ces demandes continueraient à être jugées suivant les règles précédemment en vigueur.

Le Préfet et, en pratique, son délégué, se borne généralement à homologuer les propositions de l'administration. Si l'on avait craint de lui retirer cette attribution, on aurait pu lui permettre d'exercer au profit du Directeur des contributions directes son pouvoir de délégation. Toutefois, les recours contre les décisions ainsi rendues devraient continuer à relever du Ministre des Finances.

Cette réforme aurait évité, pour le grand intérêt des contribuables, des retards dans l'exécution des décisions prises à leur égard.

Le Directeur est assisté dans l'examen des réclamations par des Inspecteurs ou des contrôleurs-rédacteurs qui sont spécialement chargés du service du contentieux.

II. Décisions du Directeur. — Les demandes contentieuses font ainsi l'objet de la part du Directeur d'une décision soit de rejet, soit d'admission totale ou partielle ; ces décisions sont ensuite notifiées aux contribuables qu'elles concernent, au moyen d'une lettre d'avis qui leur indique la possibilité de porter le litige devant le Conseil de Préfecture Interdépartemental.

Le contribuable est ainsi avisé des démarches qu'il doit faire, du délai qui lui est imparti à cet égard et de ses divers moyens de défense ; l'administration se comporte, en effet, envers lui comme un collaborateur de la justice et non comme un adversaire proprement dit. D'ailleurs, si à un moment quelconque de la procédure, l'administration a induit le contribuable en erreur, il ne doit nullement perdre ses droits (Dans ce sens, Arrêt du Conseil d'Etat du 8 juin 1923).

Beaucoup de contribuables en profitent pour épuiser toutes les voies de recours qui leur sont ouvertes, du moment que leurs cotisations leur paraissent élevées, alors que bien souvent cette augmentation provient uniquement de l'élévation du taux de l'impôt ou des centimes additionnels.

III. Ordonnancement des dégrèvements. — Avant d'informer le contribuable de la décision intervenue sur sa réclamation, il faut porter le dégrèvement accordé à la connaissance du percepteur. Les percepteurs sont avisés des dégrèvements au moyen d'*ordonnances de dégrèvements*, pièces justificatives de réduction de rôle ou de dépense.

Le pouvoir de délivrer des ordonnances a été reconnu au

Directeur des contributions directes par la loi du 26 juillet 1893 — art. 74 : « A partir du 1^{er} janvier 1894, les ordonnances de dégrèvements sur contributions directes et taxes y assimilées, seront délivrées par les Directeurs des contributions directes, envoyées par lui au Trésorier payeur général qui les transmettra au percepteur. »

La rédaction de ces ordonnances est effectuée rapidement pour permettre aux contribuables de bénéficier, dans le moindre délai possible, des décisions rendues en leur faveur.

A cet effet, le Directeur départemental provoque le premier jour de chaque trimestre, la délégation des crédits nécessaires à l'ordonnancement des dégrèvements qui seront prononcés au cours du trimestre suivant.

Les dégrèvements prononcés en matière de contributions directes, de taxes assimilées perçues au profit de l'Etat, sont imputables, sauf quelques exceptions, sur les fonds du budget général ; ceux qui sont relatifs aux taxes municipales ainsi que les frais de poursuite se rapportant à ces taxes sont supportées par les budgets communaux.

Les dégrèvements concernant les impositions pour frais de bourse et de chambre de commerce ainsi que les contributions pour frais de chambre d'agriculture sont imputés sur le produit des centimes pour non-valeurs compris dans le montant desdites impositions.

Le travail de l'ordonnancement est assez minutieux et long, surtout quand il s'agit de réclamations individuelles. Il faut, en effet, indiquer sur l'ordonnance, rédigée par commune ou par perception, le nom du contribuable suivi du montant détaillé, par contribution ou taxe, du dégrèvement accordé.

Quand il s'agit, au contraire, d'états collectifs de dégrèvements, le total par contribution et par taxe est simplement mentionné sur ces pièces au lieu de reproduire en détail tous les dégrèvements accordés.

Les percepteurs procèdent ensuite, à l'aide des états collectifs qui leur sont communiqués, à l'émargement sur les rôles des dégrèvements dont il s'agit.

La notification des dégrèvements aux contribuables intéressés s'effectue ensuite suivant certaines formes déterminées qu'il me paraît utile de retracer.

IV. Notification des avis de décision. — La transmission des avis adressés aux contribuables à l'occasion des demandes en dégrèvements d'impôts varie suivant qu'il s'agit de réclamations contentieuses accueillies intégralement, de demandes gracieuses, ou bien de demandes en décharge ou réduction admises en partie ou rejetées. En principe, les notifications sont faites sous pli recommandé, lorsque le contribuable peut attaquer, dans un délai déterminé, la décision rendue.

La procédure suivie pour la notification des dégrèvements consécutifs à des déclarations à la mairie ou à des demandes faites directement au contrôleur a été déjà indiquée. (1) Il convient de rappeler que la prescription suivant laquelle les dégrèvements inférieurs à un franc n'étaient pas notifiés, trouve également son application pour les réclamations.

Pour les demandes admises intégralement et les demandes gracieuses, le Directeur des contributions directes fait rédiger des avis de décision qui sont adressés au Contrôleur avec les enveloppes préparées. Cet agent, après annotation de son registre, en assure directement la transmission aux intéressés.

Au contraire, les avis de décision relatifs aux demandes admises en partie ou rejetées, sont adressés directement aux

(1) Une excellente étude a été consacrée à cette matière ; voir *Bulletin des Contributions Directes* (Imprimerie Paul Dupont), de Novembre 1927, page 489.

contribuables par les soins de la direction qui envoie aux contrôleurs un état des décisions ainsi notifiées. En outre, les percepteurs sont avisés des décisions intervenues sur les demandes en mutation de cote ou transfert pour poursuivre le recouvrement de la cotisation sur chacun des contribuables intéressés dans la limite fixée par la décision.

Aucune notification de ce genre n'est faite aux services étrangers à l'administration des contributions directes (poids et mesures, taxe d'apprentissage) pour les réclamations qu'ils ont instruites et il semble qu'il y aurait intérêt de procéder à leur égard comme à l'égard des contrôleurs.

De même, les lettres d'avis de décision destinées au Maire sont adressées sous pli recommandé comportant un avis de réception.

En effet, la direction des contributions directes est tenue de notifier au Maire les décisions du Directeur et du Conseil de Préfecture rendues contrairement à l'avis du conseil de répartition en matière de contribution mobilière et de taxes communales.

Les avis de réception sur lesquels on a eu soin d'indiquer la nature de la transmission ainsi que toutes les références utiles sont versées aux dossiers des affaires qu'ils concernent, dossiers auxquels ils doivent toujours demeurer annexés.

Il en résulte pour la direction des contributions directes un travail très conséquent, par suite du pointage obligatoire de ces avis de réception sur le registre d'envoi des lettres recommandées, de leur classement dans les dossiers et, en cas de perte, de la demande de duplicata à l'administration des postes.

Le procédé qui vient d'être exposé a été mis en pratique depuis la loi du 30 mai 1923 (art. 19) qui a étendu à tous les avis adressés aux contribuables à l'occasion des demandes de dégrèvements d'impôts, le mode de transmission employé

depuis la loi du 31 juillet 1917 (art. 51), aux diverses communications touchant l'établissement et le contentieux des impôts cédulaires.

V. Exposé de la procédure antérieure. — Dans un intérêt purement rétrospectif, il convient d'exposer le système précédemment employé pour effectuer ces notifications.

Aux termes de la loi du 22 juillet 1889 sur la procédure à suivre devant les conseils de préfecture (art. 7 et 51), les avis adressés aux contribuables étaient transmis aux intéressés par l'intermédiaire des maires qui certifiaient, sur un bordereau d'envoi, la date de réception et de remise de ces lettres.

Cette mise en distribution sous pli ouvert, par le Maire, des avis adressés aux contribuables, constituait pour les municipalités, surtout dans les villes importantes, une lourde charge qui n'a pas manqué de soulever des protestations justifiées.

En effet, le Maire est déjà tenu de faire recueillir tous renseignements utiles pour permettre d'apprécier le mérite de certaines réclamations qui lui sont communiquées pour avis.

Par ailleurs, ce procédé ne pouvait plus se concilier avec l'intérêt, pour l'administration, de sauvegarder le secret des affaires des contribuables du fait de la mise en application d'impôts établis sur les revenus. En outre, dans certaines mairies de campagne où le maire abandonne complètement à son secrétaire le soin de l'administration municipale, il arrivait qu'en cas de négligence de ce dernier, les bordereaux n'étaient renvoyés à la direction des contributions directes que très longtemps après leur réception.

Le procédé actuellement en vigueur a réalisé un progrès, mais il me semble qu'il pourrait être simplifié.

Le fait de la notification résulte uniquement des mentions portées sur le carnet d'inscription des lettres recommandées

détenu par le service des postes et en particulier, de la signature qui a été apposée sur ce carnet par la personne ayant donné décharge du pli transmis par l'administration des contributions directes.

En cas de doute, le service se reporte aux indications dudit carnet et demande à l'administration des postes de fournir des extraits, certifiés conformes, des documents qu'elle détient.

Ces attestations ne font d'ailleurs foi que jusqu'à preuve du contraire.

La preuve de la remise d'un avis de décision sous pli recommandé, n'a généralement besoin d'être administrée que dans le cas d'une instance devant le Conseil de préfecture ou d'un pourvoi devant le Conseil d'Etat. Dans ces conditions, il nous semble qu'il serait plus expéditif d'envoyer simplement les avis de décision sous pli recommandé et, en cas de besoin, de demander des certificats de remise à l'administration des postes. Le travail de classement signalé plus haut serait ainsi évité.

VI. Validité de la notification. — En règle générale, les notifications, pour être valables, doivent être faites à la partie intéressée au lieu du domicile réel, alors même qu'elle aurait constitué un mandataire et élu domicile chez ce mandataire (Arrêts du Conseil d'Etat du 11 décembre 1911 et du 9 décembre 1912 — De Joigny). Cette règle ne subit une dérogation que dans la cas où le mandataire serait domicilié dans le département et aurait reçu pouvoir non seulement de soutenir la réclamation, mais encore de se pourvoir contre la décision rendue en première instance. (Arrêt du Conseil d'Etat du 21 novembre 1891 — Sanguin (Seine)).

En cas de faillite, c'est au syndic que doivent être adressés les notifications relatives aux impositions établies antérieurement à la déclaration de faillite.

VII. Validité de la remise des lettres d'avis de décision.

— Pour ne pas suspendre les délais qu'elle a pour objet de faire courir, toute lettre recommandée doit être remise à la personne à laquelle elle était réellement destinée. L'article 3 de la loi du 25 janvier 1873 dispose que l'administration des postes est déchargée des lettres recommandées, par leur remise contre reçu au destinataire ou à son fondé de pouvoir. Par voie de conséquence, le Conseil d'Etat a considéré comme irrégulière la remise d'une lettre à la femme d'un contribuable non munie d'un pouvoir de son mari, l'habilitant à se faire délivrer les lettres recommandées à lui adressées (arrêt du Conseil d'Etat du 2 avril 1924).

Les intéressés ne peuvent se plaindre si des lettres ne leur ont pas été remises par suite de circonstances personnelles qui leur sont purement imputables, notamment s'ils les ont refusées (Arrêt du Conseil d'Etat du 18 juillet 1873 — Arnail) ou si elles ne leur sont pas parvenues par suite d'un changement de nom qui n'a pas été signalé au directeur des contributions directes (Arrêt du Conseil d'Etat du 12 mars 1924).

Par ces arrêts, le Conseil d'Etat avait marqué son intention de punir un contribuable de son refus ou de sa négligence, alors que l'administration a procédé d'une façon complètement régulière.

Cette jurisprudence a un peu changé par suite de l'arrêt de 26 juillet 1928 par lequel le Conseil d'Etat a admis la recevabilité d'une requête à propos de laquelle l'administration n'avait pas établi que la non-réception par le contribuable de l'avis de décision, provenait du mauvais vouloir de l'intéressé. L'arrêt du Conseil d'Etat est conçu en ces termes : « Considérant que d'après l'article 57 de la loi du 22 juillet 1889, les arrêtés du Conseil de préfecture, lorsqu'ils sont contradictoires, peuvent être attaqués devant le Conseil d'Etat dans le délai de deux mois à dater de la notification, qu'il ap-

partient à l'administration d'effectuer cette notification et d'en apporter la preuve, que la circonstance qu'elle a adressé à la dame veuve Y et au Sieur X une lettre recommandée qui a été renvoyée et retournée à l'envoyeur dans des conditions sur lesquelles il n'est fourni aucun renseignement de nature à établir le mauvais vouloir des destinataires, ne suffit pas à faire courir, à l'encontre du requérant le délai de deux mois imparti par le texte précité, que par suite, la requête introduite plus de deux mois après la présentation de la lettre dont il s'agit, est recevable ».

Cette décision nous paraît excessive, car le service des contributions est simplement tenu de notifier les décisions, mais non de rechercher les motifs pour lesquels les destinataires ont jugé qu'ils devaient refuser les lettres qui leur sont adressées.

En résumé, toutes les irrégularités qui peuvent être commises dans la notification d'une décision soit du Directeur soit du Conseil de préfecture sont sans influence sur la validité de cette décision ; elles n'ont d'autre effet que de prolonger le délai d'appel. Le point de départ du délai peut être reporté au jour où le contribuable a eu connaissance officiellement de la décision intervenue.

CHAPITRE IX

APPEL au CONSEIL de PRÉFECTURE

I. Présentation des instances. — Si la décision du Directeur des Contributions directes ne lui donne pas entièrement satisfaction, le contribuable pourra, dans le délai d'un mois, à partir du jour où il en aura reçu notification, porter le litige devant le Conseil de Préfecture Interdépartemental. Il devra faire parvenir, à cet effet, au greffe de ce conseil et suivant les formes précédemment indiquées, une réclamation accompagnée de l'avis de notification de la décision attaquée.

Cette demande sera communiquée pour avis au Directeur qui la renverra au Conseil de préfecture après y avoir annexé le dossier de la réclamation primitive et après avoir fait procéder à son instruction (Loi du 27 décembre 1927 — art. 13).

Le contribuable pourra, dans son instance, exprimer son intention, soit de présenter des observations orales, soit de recourir à l'expertise.

Le Conseil de préfecture est l'organe de juridiction administrative et fiscale du premier degré. Il se compose du Président et de quatre conseillers, dont l'un est chargé des fonctions de commissaire du gouvernement (Décret du 6 septembre 1926 — art. 4).

La procédure suivie devant les conseils de préfecture est essentiellement écrite ; cette juridiction se prononce, en effet, au vu de mémoires échangés par chacune des parties. La procédure comporte deux phases bien distinctes : la phase d'instruction et la phase de jugement.

II. Instruction des instances. — Elle comprend deux opérations essentielles :

a) La vérification des faits allégués par les agents de l'administration des contributions directes.

b) La communication à la partie intéressée du résultat de cette vérification.

Les instances sont, comme les réclamations initiales, transmises au contrôleur qui vérifie les faits allégués et formule son avis après avoir, le cas échéant, pris celui du conseil de répartition.

Le Directeur rédige ensuite un rapport dans lequel il résume la discussion des faits constatés et s'il reconnaît la demande entièrement fondée, il a le droit de prononcer lui-même le dégrèvement sollicité à condition qu'il soit, le cas échéant, d'accord avec le conseil de répartition.

III. Dépôt des dossiers. — Si, au contraire, il maintient son premier avis ou ne fait pas entièrement droit aux prétentions du réclamanant, il envoie le dossier de l'instance à la Préfecture ou à la Sous-Préfecture dont dépend la commune du lieu de l'imposition contestée.

En même temps, le réclamanant est avisé, par lettre recommandée, du dépôt du dossier par un avis contenant les motifs sommaires de rejet ou d'admission partielle.

En raison de la suppression dans le courant de l'année 1926 de nombreuses Sous-Préfectures, les contribuables qui désirent prendre connaissance des rapports de l'administration sont astreints à de longs déplacements qui absorbent parfois l'intérêt du litige. Aussi, quelques réclamanants ont exprimé le désir que le dépôt soit effectué à la commune où l'imposition contestée avait été établie. Cette solution aurait risqué d'entraîner la perte de nombreux dossiers en raison de la multiplicité des lieux de dépôt.

Toutefois, il semble qu'il serait opportun de choisir dans

chaque département cinq ou six villes facilement accessibles et les dossiers pourraient être déposés au greffe de la justice de paix de chacune de ces localités.

Les lettres d'avis de dépôt contiennent, comme les avis de décision du Directeur, tous renseignements utiles sur la marche de l'instruction et les droits qui sont réservés aux contribuables.

Au cours du dépôt, le réclamant peut produire des observations qui donnent lieu, le cas échéant, à un second rapport du Directeur. Si ce rapport contient des moyens nouveaux dont le réclamant aurait intérêt à prendre connaissance, il est procédé à un nouveau dépôt du dossier. Dans le cas contraire, et si le réclamant n'a présenté aucune observation, le dossier est transmis pour décision au Conseil de préfecture. Sont également soumises au Conseil de préfecture, les réclamations admises par le Directeur contrairement à l'avis du maire et des répartiteurs.

Jusqu'à ce moment là, le Conseil de Préfecture n'a joué qu'un rôle purement passif, car il n'est vraiment saisi du litige que lorsqu'il y a une opposition de prétentions entre le contribuable et l'administration, en raison du droit reconnu au Directeur de modifier sa première décision à la suite d'une instance.

A la phase d'instruction, succède ainsi la phase de jugement.

IV. Décisions du Conseil de Préfecture. — Le Conseil de Préfecture a le droit de convoquer le réclamant à l'audience où il peut présenter des observations à l'appui de ses conclusions écrites et il peut également, dans le but d'éclairer sa religion, ordonner l'expertise, même lorsqu'il y a accord entre le réclamant et l'administration.

V. Expertise. — Cette juridiction fait d'ailleurs rarement usage de ce pouvoir en raison des frais qu'entraîne l'expertise pour la partie qui succombe dans ses prétentions.

L'expertise est obligatoirement ordonnée si le réclamant a eu soin de la demander dans les délais.

L'expertise (1) a fait l'objet de textes spéciaux (arrêté du 8 Floréal an VIII, lois du 21 avril 1832, du 29 décembre 1884, du 17 juillet 1895) ; elle consiste en une vérification sur place des faits allégués par le réclamant qui est confiée, soit à trois experts soit à un expert unique désigné par le Conseil de Préfecture. Ces opérations sont dirigées par le contrôleur et donnent lieu à un compte-rendu complet et impartial des faits qui se sont déroulés au cours de la Séance.

Le Conseil de Préfecture peut recourir à des moyens d'instruction complémentaires, notamment à une contre-vérification si la première vérification, reconnue irrégulière, ne peut être prise pour base de son arrêté, soit à une expertise complémentaire, soit à un supplément d'instruction.

VI. Contre-Vérification. — La contre-vérification doit être opérée par un Inspecteur ou un Contrôleur autre que celui qui a procédé à la première instruction (Conseil d'Etat, 14 mars 1919 — Levet).

VII. Supplément d'instruction. — Quant au supplément d'instruction, c'est une simple mesure administrative confiée à tel agent que le directeur départemental des contributions directes croit devoir désigner (Conseil d'Etat 26 février 1892 — Borithors).

Ce sont là, les seules mesures d'instruction possibles en matière de contributions directes.

Le Conseil de Préfecture ne peut ordonner, comme les tribunaux judiciaires, une visite sur les lieux par l'un de ses

(1) Des détails sur les formes et les opérations de l'expertise ont été exposés dans d'excellents ouvrages consacrés à cette matière :

G. LENOTTE. *Des expertises devant le conseil de Préfecture*, 1905.

LOUIS MALLARD. *Traité complet de l'expertise judiciaire*, pp. 228-229. Paris, Jurisclasseurs, 1927.

membres (Conseil d'Etat 22 juin 1867 — Millau), une enquête sur les faits allégués ni une confrontation de personnes.

VIII. Arrêtés du Conseil de Préfecture. — Le Conseil de Préfecture doit décider sur tous les chefs de demande qui lui sont soumis, statuer sur les frais et dépens sous peine d'omission et d'appel ou d'annulation de l'arrêté ; il ne peut, en outre, statuer *ultra petita* ni relever un réclamant de la déchéance encourue ou étendre la portée de sa demande.

Les recours devant le Conseil de Préfecture sont des recours de pleine juridiction, en ce sens que les Juges ont le pouvoir de réformer l'acte et de substituer leur décision propre à celle qui leur a été déferée.

Les arrêtés sont rendus sur les feuilles d'instruction des réclamations, qui comportent des formules choisies par le Président du conseil de préfecture et la notification est faite par le Directeur des contributions directes.

Les Conseils de Préfecture ne sont pas compétents pour apprécier certaines questions qui relèvent de la compétence des tribunaux judiciaires et si elles sont soulevées au cours d'un litige dont ils sont saisis, ils doivent surseoir à statuer. Il s'agit en général de questions préjudicielles concernant les droits civils (droits de propriété, d'hérédité, etc.).

IX. Compétence des tribunaux judiciaires en matière de contributions directes. — Les tribunaux judiciaires sont encore compétents pour se prononcer sur la validité des poursuites judiciaires et pour appliquer les peines correctionnelles prévues pour la répression des fraudes fiscales par les articles 112, 113, 114 et 115 des lois codifiées.

Ces dispositions sont destinées à punir les manœuvres frauduleuses ainsi que les insuffisances et omissions de déclaration accomplies dans le but d'échapper aux impôts sur les revenus.

Les peines édictées ont été étendues par l'article 114 aux

complices des délinquants et par l'article 115 aux personnes qui prêtent leur entremise pour l'encaissement de revenus à l'étranger dans le but de faciliter la fraude.

Les tribunaux judiciaires sont encore compétents quand on se trouve, non en présence d'une décision administrative proprement dite, mais d'un acte arbitraire des agents de l'impôt mettant en jeu leur responsabilité personnelle (Art. 14 de la loi du 15 mai 1818, reproduite tous les ans dans la loi des finances). D'après cet article, les tribunaux ordinaires peuvent être saisis directement par tout individu contre lequel on agirait en recouvrement d'une contribution autre que celles autorisées par la loi.

Les tribunaux judiciaires jugent les fonctionnaires chargés soit de l'établissement soit du contentieux soit même de la perception des impôts sur les revenus et qui ont violé le secret professionnel auquel ils étaient tenus (Article 109 des lois codifiées — Article 378 du Code pénal).

La compétence des tribunaux judiciaires est ainsi exceptionnelle dans le contentieux des contributions directes. En outre, le recours pour excès de pouvoir ne trouve pas place en cette matière, car il se heurte à la fin de non-recevoir qui est celle qui résulte de l'existence d'un recours parallèle : le recours contentieux au fond.

Les décisions rendues par le Préfet pour les demandes gracieuses, par le Conseil de Préfecture pour les demandes contentieuses, bien qu'exécutoires, ne sont pas définitives et donnent lieu à certains recours.

CHAPITRE X

APPEL AU MINISTRE

I. Présentation et instruction des pourvois. — Les contribuables ont, à toute époque, la faculté d'attaquer devant le Ministre des finances les décisions rendues par le Préfet sur leurs demandes gracieuses.

Toutefois, les demandes en remise de pénalités ne peuvent, à condition que le pétitionnaire invoque des faits ou des moyens nouveaux, que donner lieu à un deuxième examen par l'autorité qui a rendu la décision contestée. Sauf en ce qui concerne les décisions prises à propos de taxes perçues au profit exclusif des communes, l'administration peut, si elle le juge utile, déférer au Ministre les arrêtés préfectoraux rendus contrairement aux propositions du directeur départemental des Contributions directes.

Les pourvois devant le Ministre sont soumis aux mêmes conditions de forme que les demandes en remise et doivent, en outre, être accompagnés d'une lettre d'avis de la décision attaquée. Le Directeur procède à leur examen comme pour les demandes initiales et, si le pourvoi est reconnu entièrement fondé, le Préfet peut revenir sur sa première décision.

Cette faculté évite, en pratique, de soumettre au Ministre

de nombreux pourvois ; aussi, les recours de l'espèce sont beaucoup moins nombreux que les recours au Conseil d'Etat.

Fréquemment, les contribuables adressent, à la suite de la notification d'une décision de rejet, une nouvelle pétition au Préfet en le priant de revenir sur sa première décision. Ces demandes font l'objet d'une deuxième instruction par le service des contributions directes et d'une nouvelle décision de la part de l'autorité préfectorale.

II. Recours contre la décision du Ministre. — Les contribuables qui peuvent invoquer des faits nouveaux survenus depuis l'introduction de leur pourvoi, ont la faculté de faire appel de la décision devant le Ministre mieux informé.

CHAPITRE XI

RECOURS AU CONSEIL D'ÉTAT

Les décisions rendues par le Conseil de Préfecture peuvent être attaquées par voie d'opposition, tierce-opposition et appel devant le Conseil d'Etat.

A) *Opposition*. — Les arrêtés non contradictoires peuvent être déférés au Conseil de Préfecture lui-même dans le délai d'un mois à compter de la notification faite à la partie intéressée (loi du 22 juillet 1889 — art. 52).

B) *Tierce opposition*. — Toute personne peut former devant le Conseil de préfecture lui-même, pendant trente ans, tierce-opposition à un arrêté qui préjudicie à ses droits.

C) *Appel au Conseil d'Etat*. — C'est la voie de recours la plus fréquente et qui, à ce titre, mérite un plus long développement.

I. Personnes pouvant présenter des pourvois. — Les pouvoirs ne peuvent être introduits que par les contribuables qui ont été parties en cause devant les premiers juges ; ils sont soumis aux mêmes conditions de forme que les réclamations contentieuses et doivent, en outre, être accompagnés de l'ampliation de l'arrêté attaqué ou de la lettre de notification de cet arrêté (Conseil d'Etat 17 janvier 1896 — Le Bihan).

Le Ministre des finances peut également déférer au Conseil d'Etat les arrêts du Conseil de Préfecture rendus contrairement aux propositions de l'administration et relatifs à des impôts perçus au profit de l'Etat.

II. Nature des arrêtés contre lesquels le recours peut être formé. — Les arrêtés par défaut ne peuvent être attaqués qu'après l'expiration du délai d'opposition.

Les arrêtés préparatoires ayant pour but de mettre l'affaire en état de recevoir un jugement définitif ne peuvent être attaqués que lorsque la décision définitive a été rendue et conjointement avec cette décision (Loi de 1889 — art. 60).

Au contraire, les arrêtés définitifs et interlocutoires (qui ordonnent une mesure d'instruction qui préjuge le fond), peuvent faire immédiatement l'objet d'un recours.

III. Délais. — Le délai pour se pourvoir varie suivant qu'il s'agit d'une requête formée par le contribuable ou d'un recours de l'administration. Les contribuables peuvent se pourvoir contre les arrêtés du Conseil de Préfecture dans le délai de deux mois à partir de la notification s'ils sont contradictoires et à l'expiration du délai d'opposition lorsqu'ils ont été rendus par défaut.

Le Ministre des finances dispose d'un délai de deux mois à partir de l'arrivée du dossier au Ministère pour déférer au Conseil d'Etat la décision du Conseil de Préfecture.

IV. Dépôt des pourvois. — Les pourvois peuvent être déposés au choix des contribuables, soit au Secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, soit à la Préfecture ou à la Sous-Préfecture. Ils sont ensuite communiqués au directeur des contributions directes qui les étudie, procède à une instruction complémentaire à moins que la décision attaquée ne porte sur une question de forme et les renvoie ensuite.

Les requérants ne peuvent soumettre au Conseil d'Etat que les questions sur lesquelles le Conseil de préfecture a

déjà été appelé à se prononcer avec tous les moyens nouveaux qu'ils croient utile de produire.

V. Décision du Conseil d'Etat. — Le Conseil d'Etat annule ou confirme les arrêtés du Conseil de préfecture, mais dans le cas d'annulation d'arrêté, il a, comme toute juridiction d'appel, un droit d'évocation qui lui permet si l'état de l'instruction est suffisant, de statuer définitivement au fond.

VI. Notification. — Le Préfet est chargé d'assurer la notification des arrêts du Conseil d'Etat et, de concert avec le Directeur des contributions directes, d'en assurer l'exécution.

VII. Recours contre les arrêts du Conseil d'Etat. — Les arrêts du Conseil d'Etat peuvent être attaqués comme les arrêtés du Conseil de Préfecture par voie d'opposition (délai de deux mois) ou tierce opposition (délai de trente ans).

Un pourvoi en révision peut être également formé quand l'adversaire a retenu une pièce décisive ou quand la procédure n'a pas été observée. Il n'est toutefois recevable que dans le délai de deux mois à partir de la notification ou de la découverte de la pièce décisive.

VIII. Mesures envisagées pour désencombrer le Conseil d'Etat. — Les pourvois au Conseil d'Etat sont assez nombreux et nécessitent une instruction minutieuse de la part du service des contributions directes. Beaucoup sont introduits systématiquement par des contribuables récalcitrants, du fait qu'ils peuvent être déposés sans frais et sans l'intermédiaire d'un avocat au Conseil d'Etat. Il est ainsi difficile d'admettre que pour des sommes insignifiantes, les contribuables puissent soumettre impunément des pourvois injustifiés au Conseil d'Etat, après que le Conseil de préfecture a déclaré leurs prétentions non fondées.

On pourrait, comme pour les pourvois en cassation, subor-

donner le dépôt d'un pourvoi au Conseil d'Etat à la consignation d'une somme peu élevée (cinquante francs, par exemple) qui serait acquise à l'Etat en cas de décision de rejet. Cette somme serait suffisante pour faire hésiter les contribuables désireux d'épuiser, successivement et sans motifs sérieux, toutes les voies de recours qui leur sont ouvertes, par suite, désencombrer le Conseil d'Etat et alléger la tâche du service des contributions directes.

On pourrait objecter à cette proposition qu'il n'y a pas intérêt à rendre coûteuse la procédure administrative, car c'est parfois à l'occasion de petites affaires que le Conseil d'Etat a élaboré quelques uns des principes fondamentaux de sa jurisprudence.

Cette objection ne peut être retenue, quelle que soit sa valeur, car, en pratique, l'administration ne manque pas, quand elle fonde ses propositions sur une interprétation des textes législatifs qui lui paraît sujette à controverse, d'inviter le réclamant à introduire un pourvoi au Conseil d'Etat. Comme les arrêts du Conseil de Préfecture ne font pas jurisprudence, l'administration est la première intéressée à fixer définitivement sa propre doctrine.

Il serait urgent de rechercher les moyens de désencombrer le Conseil d'Etat des litiges en matière de contributions qui forment avec ceux concernant les élections « *le petit contentieux* ».

IX. Jugement des pourvois. — Les arrêts sont généralement rendus trois ou quatre ans après le dépôt des pourvois et, en raison des changements de législation survenus dans l'intervalle, ils ne présentent plus parfois qu'un intérêt rétrospectif. En outre, les arrêts du Conseil d'Etat, tant en raison de leur caractère interprétatif que de l'autorité de la chose jugée, ne peuvent s'appliquer qu'aux litiges en instance et aux litiges à venir. Par suite, les décisions rendues au mépris

des dispositions qu'ils contiennent ne peuvent être réformées ; à tous ces inconvénients, s'ajoute encore le préjudice éprouvé par les contribuables.

Les contribuables peuvent, il est vrai, lorsqu'ils estiment que la décision du Conseil de Préfecture leur causera un préjudice irréparable, demander au Conseil d'Etat, par requête spéciale ou par des conclusions jointes au pourvoi, qu'un sursis soit accordé à cette exécution. Dans ce cas, le Conseil d'Etat prononce ou refuse le sursis (Décret du 22 juillet 1806 art. 3).

Mais cette faculté est généralement ignorée, tant des contribuables que de leurs mandataires, avocats ou avoués peu au courant de la procédure administrative, et, en outre, la décision relative au sursis se fait parfois attendre longtemps.

L'examen de la procédure que doit suivre une réclamation vient d'être examinée ; il reste encore une catégorie de demandes qui, en raison de leur caractère spécial, méritent une étude distincte : Ce sont les demandes en décharge de responsabilité présentées par les comptables.

CHAPITRE XII

ETATS DES PERCEPTEURS

I. Considérations générales. — Le service du recouvrement qui prend en charge les rôles établis par l'administration des contributions directes, est complètement distinct ; il comprend, dans chaque département, un Trésorier payeur général, des receveurs des finances et des percepteurs secondés par un personnel auxiliaire de commis.

Les percepteurs sont responsables du recouvrement de l'impôt et peuvent être obligés de solder de leurs propres deniers les cotes ou portions de cotes non payées dans un délai fixé. Comme la rentrée de l'impôt n'est pas toujours imputable à leur négligence, il aurait été injuste de n'apporter aucun tempérament au principe de leur responsabilité. Ce tempérament consiste dans la possibilité qu'ils ont de présenter des états de cotes indûment imposées ou des états de cotes irreouvrables (Loi du 3 juillet 1846 — art. 46).

II. Etats des cotes indûment imposées. — Ces états comprennent des cotes formant faux ou double emploi, établies au nom de contribuables qui ne peuvent réclamer eux-mêmes ou dont le domicile est inconnu (Arrêt du Conseil d'Etat du 9 décembre 1907).

Ces états doivent être produits dans les trois mois de la mise en recouvrement des rôles et adressés au Directeur des contributions directes.

Le Directeur les enregistre dès leur réception et les transmet au Contrôleur pour instruction. Le contrôleur vérifie les états dans la commune en présence du percepteur, prend l'avis du

maire et des répartiteurs et donne son avis personnel. Ces états sont ensuite transmis au Directeur qui a le droit de statuer depuis la loi du 30 décembre 1928 — art. 18. Les comptables peuvent, après notification de la décision du Directeur, la contester devant le Conseil de Préfecture et, éventuellement, devant le Conseil d'Etat.

III. Etat de cotes irrecouvrables. — Ces états concernent des cotes ou portions de cote dont le paiement n'a pu être obtenu ainsi que les frais de poursuites y relatifs qui n'ont pas été recouvrés. Ils peuvent comprendre, conformément à l'article 16 de la loi du 22 juin 1854, les cotes indûment imposées qui n'auraient pas figuré sur les états de l'espèce et dont l'irrecouvrabilité a été dûment constatée.

IV. Présentation de ces états. — Des états distincts doivent être dressés suivant qu'il s'agit :

1^o) De contributions directes ou de taxes perçues au profit de l'Etat et assises par le contrôleur des contributions directes ;

2^o) D'impôts sur les revenus ;

3^o) De taxes municipales ;

4^o) De taxes dont l'assiette n'incombe pas au contrôleur.

Le percepteur y annexe les pièces justificatives des diligences faites en vue du recouvrement (contraintes extérieures revenues impayées, certificats des Maires etc.) ou de l'insolvabilité notoire du contribuable (certificats d'indigence ou d'absence).

Ces états doivent, sous peine de déchéance, parvenir à la Trésorerie générale ou à la recette des finances au plus tard le 1^{er} avril ou le 1^{er} mai de la deuxième année suivant celle de l'exercice auquel les cotisations sont rattachées. La première date s'applique aux états des communes de moins de cinq mille habitants et la seconde à ceux des communes d'une population supérieure.

En cas de non-admission, des états, dénommés « supplé-

mentaires », peuvent être produits l'année suivante dans les mêmes délais. Seul, le Ministre peut relever le percepteur de la déchéance encourue.

Ces états sont transmis au directeur départemental des contributions directes qui les enregistre comme des réclamations ordinaires et les fait parvenir à l'agent instructeur.

En ce qui concerne les états de la quatrième catégorie, le contrôleur est, en effet, remplacé dans l'instruction par l'agent ou l'organisme à qui incombe l'assiette de la taxe présentée comme irrecevable.

V. Instruction. — Le fonctionnaire chargé de l'instruction doit s'informer auprès du percepteur si la cote n'a pas été soldée. Sinon, il recherche dans la commune même si l'irrecevabilité est réelle et si le percepteur a fait, en temps voulu, les diligences nécessaires pour obtenir le paiement. En outre, il examine si les poursuites avec frais n'ont pas été faites abusivement ou de façon inopportune, par exemple, à l'égard d'un contribuable dont l'indigence est notoire.

Il doit, sauf en ce qui concerne les impôts sur les revenus, recueillir l'avis du Maire et des répartiteurs et donner son propre avis motivé sur l'admissibilité des propositions du percepteur. Le Directeur, à qui le dossier est transmis, fait son rapport et le transmet au Préfet.

Il me semble qu'il serait préférable que le service des contributions directes soit chargé de l'examen des états de cotes irrecevables relatifs à des taxes dont l'assiette est confiée à des services spéciaux. Le contrôleur est, en effet, mieux placé que les autres fonctionnaires pour apprécier les motifs d'irrecevabilité invoqués par les comptables, et procéder à l'instruction réglementaire des états de cotes irrecevables.

VI. Jugement. — C'est le Préfet ou son délégué qui a compétence pour statuer sur les états de cotes irrecevables,

comme sur les demandes en remise ou modération ; la compétence du Directeur des Contributions Directes subsiste toutefois à l'égard des cotes indûment imposées, que la loi du 22 juin 1854 autorise les percepteurs à comprendre sur les états de cotes irrecevables.

VII. Appel des décisions du Préfet. — Le percepteur peut attaquer devant une commission départementale les décisions du Préfet portant rejet total ou partiel d'imputation en non-valeurs des articles présentés comme irrecevables.

Cette commission a été instituée par le décret du 12 mai 1928 et comprend, sous la présidence du Préfet, le Directeur des contributions directes, le Trésorier payeur général, un Inspecteur des contributions directes, un percepteur et un chef de service de la Trésorerie générale, chargé du Secrétariat.

Cette commission apprécie la mesure dans laquelle la responsabilité du percepteur se trouve engagée et la décision qu'elle prend est notifiée par l'intermédiaire du directeur des contributions directes au percepteur intéressé. Le percepteur peut faire appel de cette décision au Ministre qui prend, avant de statuer, l'avis d'une commission centrale siégeant au Ministère des finances.

VIII. Instruction des états de cotes irrecevables. (Taxes communales). — La procédure examinée ci-dessus s'applique exclusivement aux états de cotes irrecevables comprenant des cotisations établies au profit de l'Etat ou d'établissements publics. Les états de cotes irrecevables concernant des taxes communales (taxe vicinale, taxe des prestations, taxe sur les chiens, taxes diverses perçues en remplacement des droits d'octroi) ne sont pas examinées par le service des contributions directes.

Ces états sont présentés par le percepteur au conseil municipal qui prend une délibération soumise à l'approbation du Préfet ou du Sous-Préfet (Décret du 5 novembre 1926).

Le rôle de la direction des contributions directes se réduit ensuite à l'exécution de la décision prise c'est-à-dire à la délivrance des ordonnances de dégrèvements correspondantes.

Ni l'assemblée municipale *agissant seule*, ni les fonctionnaires de la Préfecture ne sont qualifiés pour procéder à un examen minutieux des motifs d'irrecouvrabilité invoqués par les percepteurs. Il serait encore souhaitable que l'instruction de ces états revienne au service des contributions directes déjà chargé de l'examen de ceux qui comprennent les cotisations principales.

Les propositions du percepteur seraient ainsi approfondies et il n'en résulterait aucun travail supplémentaire pour l'administration.

IX. Etats spéciaux. — Il convient de signaler que les percepteurs sont autorisés à ne pas poursuivre le recouvrement des cotes qui, tous rattachements utiles effectués, ne sont pas supérieurs à 1 franc. Ces cotes sont inscrites sur des états spéciaux de cotes irrecouvrables et soumises à l'approbation du Préfet. Les dégrèvements concernant la taxe vicinale sont exceptionnellement supportés par l'Etat.

Les percepteurs établissent encore des états de frais de poursuites correspondant à des cotes allouées en dégrèvements et sur lesquels le Préfet statue.

Comme nous l'avons exposé à propos de demandes en remise ou modération et pour les mêmes motifs, il nous semble qu'il y aurait avantage à confier ou, tout au moins, à déléguer au directeur des contributions directes, le pouvoir de décision que possède le Préfet à l'égard des états de cotes irrecouvrables.

L'examen des différentes phases de l'instruction des réclamations laisse l'impression que cette procédure qui concerne des litiges très nombreux, il est vrai, portant souvent sur de faibles sommes, n'est pas coûteuse, mais encore trop longue.

CHAPITRE XIII

MODIFICATIONS à APPORTER A LA PROCÉDURE ACTUELLE

I. Lenteur de l'instruction. — Il convient de rechercher les procédés qui seraient susceptibles de hâter, tant l'instruction que le jugement de ces demandes, tout en maintenant au profit des réclamants les garanties qui leur sont dûes. Toute décision, lorsqu'elle intervient tardivement ne produit jamais l'heureuse impression attendue et est parfois impuissante à réparer le préjudice résultant, le cas échéant, de l'effet non suspensif du recours.

L'administration des contributions directes applique consciencieusement cette procédure, malgré tous les détails qu'elle comporte et examine, d'une façon attentive et impartiale, les réclamations soulevées par les impôts qu'elle a établis, malgré leur nombre croissant et une tâche compliquée par une politique récente de petits dégrèvements, tels que ceux qui ont été prévus en faveur des propriétaires exploitants.

Les critiques sur la lenteur de l'instruction qui lui ont été adressées par les contribuables et naguère par le syndicat des percepteurs, prouvent en faveur du soin méticuleux qu'elle apporte dans l'instruction des réclamations ; ces

critiques ne sont pas justifiées en raison de la tâche qui incombe aux contrôleurs des Contributions directes.

II. Travail des Contrôleurs des Contributions directes.

— Le contentieux ne constitue qu'une partie de la besogne de ces fonctionnaires, qui doivent dans des délais très courts et à des époques fixes, procéder à l'exécution des différents travaux suivants :

Recensement complémentaire pour l'assiette des contribution mobilière et des taxes assimilées. — Réception des déclarations d'impôts sur les revenus, examen sommaire et classement méthodique de ces déclarations. — Etablissement avant le 10 mai de la plus grande partie des impositions et, dans le courant de l'année, de celles qui présentent quelques difficultés. — Tournée générale des mutations foncières, des constructions nouvelles, des démolitions (parcours d'une quarantaine de communes, en moyenne). — Accomplissement des travaux préparatoires au recensement général pour l'assiette des contributions mobilière et des patentes.

Il convient d'ajouter à cette énumération les vérifications de comptabilité, la réception du public pendant six heures par semaine en moyenne et les réponses aux demandes de renseignements.

Le contrôleur procède à cette tâche avec le concours intermittent d'un employé recruté par ses soins et, malgré ses efforts opiniâtres, il est privé de la douce satisfaction, vraie récompense du laborieux, de voir son travail fini et exécuté comme il l'aurait désiré. Cette impression, d'ailleurs unanimement ressentie, a été exprimée par M. Castagnez, contrôleur des contributions directes (1).

Les contrôleurs doivent, en outre, instruire les réclamations

(1) J. CASTAGNEZ. Thèse de Doctorat. Paris, 1928, page 151.

qui leur sont communiquées, dans un délai de trois ou quatre mois, pour permettre au Directeur de statuer dans les six mois de leur présentation.

Le nombre des réclamations a augmenté avec la complexité des lois fiscales qui ont donné naissance à la « *Commercialisation du contentieux des contributions directes* ». En effet, un nombre important d'offices de contentieux se sont créés, tant à Paris qu'en province, alors qu'avant la guerre, il n'existait, à notre connaissance, qu'une agence de contentieux ayant son siège à Lyon. Ces organismes sont fréquemment dirigés par d'anciens fonctionnaires, sortis des cadres de l'administration avant l'âge de la retraite et qui parfois s'étaient signalés par la qualité de leurs services et même de leurs monographies. Ces derniers passent leur temps à lutter contre leurs anciens collègues, à l'aide d'une instruction administrative lentement acquise à leurs côtés.

III. Réformes apportées par la loi du 27 décembre 1927. — Pour hâter la solution des litiges, la loi du 27 décembre 1927 a accordé au Directeur un pouvoir de décision sur toutes les demandes contentieuses ; cette loi n'a d'ailleurs fait que reprendre un projet contenu dans la loi des finances de 1925 et complété les lois du 6 décembre 1897 — art. 18 et du 14 juillet 1911 — art. 4. Ces dernières lois avaient d'abord permis au Directeur, au lieu et place du Conseil de Préfecture, d'accorder les dégrèvements de cotes ou portions de cotes mal établies par suite d'erreurs matérielles d'écriture ou de taxation ; ensuite, d'accorder les dégrèvements formant faux ou double emploi ou simplement surtaxe, sous réserve que le Maire et les répartiteurs aient émis un avis favorable. La loi de 1927 a également imparti au Directeur un délai de six mois pour prendre sa décision et le défaut de réponse dans ce délai peut être considéré comme une décision de rejet.

Ce dernier point a été précisé à la suite de la demande faite par M. Penancier, avocat à la Cour d'appel de Paris et Sénateur de Seine-et-Marne. Le Président du Conseil, Ministre des Finances, se rallia au point de vue du distingué Sénateur, rendant ainsi hommage tant à ses qualités d'initiative qu'à sa compétence juridique.

Ce droit ressemble un peu à celui qu'avait autrefois toute personne qui avait introduit un recours devant le *Ministre-juge*, de le considérer comme rejeté à défaut de réponse dans un délai de quatre mois et de saisir le Conseil d'Etat.

Ces dernières dispositions, contenues dans la loi des finances de 1927, ont été édictées sans que des modifications aient été apportées dans les moyens d'exécution du travail du contrôleur. Le législateur ne semble pas, en effet, avoir songé aux déplacements nombreux qu'imposera désormais à ce fonctionnaire l'instruction rapide des réclamations, déplacements d'ailleurs peu conciliables avec l'intérêt général de son service. Il faut signaler également les difficultés, peut-être temporaires, qu'éprouvent encore les receveurs-contrôleurs pour procéder correctement aux travaux du contentieux des contributions directes.

IV. Réduction du délai général de Réclamation. —

En premier lieu, il nous semblerait opportun de réduire à deux mois à partir de la date de mise en recouvrement du rôle le délai imparti pour la production des réclamations. Si le rôle est mis en recouvrement le 2 mai par exemple, le contribuable peut actuellement réclamer jusqu'au 2 septembre inclus et dispose, à cet effet, d'un délai de quatre mois qui paraît vraiment excessif. L'examen de sa feuille d'impositions ne doit pas demander à toute personne plus de temps que ne lui en exige la rédaction de sa déclaration annuelle d'impôts sur les revenus ; aucun motif sérieux ne s'oppose dès lors à l'application de délais identiques dans ces deux cas.

Les délais fixés, tant pour les réclamations que pour les déclarations à la Mairie, devraient être rigoureusement appliqués ; seules pourraient être retenues les demandes tardives dirigées contre des erreurs imputables au service des contributions directes.

Comme la mise en recouvrement des rôles des anciennes contributions directes et des taxes y assimilées, a lieu au cours des mois de février et mars, la presque totalité des réclamations soulevées par les cotisations comprises dans ces rôles serait ainsi produite avant le passage du contrôleur dans les communes.

V. Examen préalable par le Percepteur de certaines réclamations. — Pour faciliter aux contrôleurs des divisions rurales l'instruction des réclamations visant les contributions directes et taxes y assimilées et lui éviter de nombreux déplacements, il nous semble qu'il conviendrait de confier au percepteur le soin de procéder à un premier examen des demandes de l'espèce, qui devraient être obligatoirement souscrites par voie de déclaration sur un registre tenu à la mairie. Ces réclamations, à l'exception de celles relatives aux évaluations foncières, ne nécessitent le plus souvent que de simples constatations auxquelles pourrait facilement se livrer le percepteur. Comme toute contribution est *quérable* dans la commune, mais *portable* au bureau du percepteur, ce fonctionnaire est tenu de se rendre fréquemment dans les communes de sa perception, assez rapprochées de sa résidence. L'avis recueilli par cet agent permettrait au contrôleur de se prononcer en toute connaissance de cause sur le mérite des réclamations, tandis que le conseil de répartition n'émet, au bout d'un temps assez long, qu'un simple avis de bon sens, souvent insuffisant.

Les percepteurs seraient vite mis au courant, à l'aide de conférences et de manuels appropriés, des règles à suivre

pour le contentieux des contributions directes. On pourrait concevoir, dans ce but, un registre à souche de déclarations détachables comprenant des cases destinées à recevoir l'exposé de la demande, les résultats de l'examen du percepteur et l'avis du contrôleur.

Le percepteur devrait, après instruction, faire parvenir au contrôleur les déclarations ainsi produites et ce dernier pourrait, à l'aide des renseignements recueillis, soit rédiger des états de dégrèvements soumis ensuite au conseil de répartition, soit écarter les réclamations non fondées. Dans ce dernier cas, le déclarant serait avisé des propositions de non-admission et disposerait d'un délai d'un mois pour adresser une réclamation au Directeur. Les réclamations individuelles relatives à ces contributions et taxes seraient ainsi remplacées par des états collectifs de dégrèvements, pour lesquels l'instruction et l'ordonnancement sont plus rapides.

Les percepteurs sont plus en rapport que le contrôleur avec les contribuables et connaissent, en raison de leurs fonctions, les difficultés qu'ils éprouvent à se libérer envers le Trésor ; en conséquence, ils paraissent qualifiés pour fournir, en outre, des renseignements précieux pour apprécier le mérite des demandes en remise ou modération.

Toutefois, l'instruction des réclamations relatives aux impôts sur les revenus, moins nombreuses mais plus délicates, doit rester entièrement confiée au contrôleur qui peut procéder à leur instruction sans déplacement, à moins qu'elles ne nécessitent une vérification de comptabilité, et à l'aide de renseignements utilisés pour l'établissement de l'imposition contestée.

Les percepteurs sont généralement chargés dans les communes rurales du travail des mutations foncières et sont informés en premier lieu des cessions de fonds de commerce ;

par suite, il y aurait intérêt à leur permettre de dresser d'office des états de mutation de cote et de transfert de patente qui seraient ensuite transmis au contrôleur.

Les percepteurs ont déjà été autorisés, depuis 1922, à proposer les dégrèvements concernant des cotisations constituant des faux ou doubles emplois manifestes. C'est cette collaboration déjà esquissée qu'il nous semble profitable de développer entre ces deux fonctionnaires qui ont un intérêt commun à la solution rapide des affaires litigieuses.

VI. Création d'un cadre de commis de contrôle. —

En vue de faciliter au contrôleur sa tâche et de lui permettre de la mieux remplir, il serait nécessaire de prévoir la création d'un cadre de commis de contrôle en tous points semblable à celui des commis de Direction.

Le contrôleur pourrait ainsi confier à ce collaborateur la rédaction des états collectifs de dégrèvements, l'instruction des réclamations simples et un grand nombre de travaux d'assiette dans le détail desquels nous ne pouvons entrer.

Il pourrait ainsi, pour le grand profit du Trésor, consacrer son activité à des vérifications importantes et éprouverait le sentiment d'accomplir un travail mieux en rapport avec ses aptitudes.

Dans les directions départementales, il y aurait également intérêt à adjoindre au contrôleur-rédacteur, chargé du service du contentieux, un commis spécialisé et capable de préparer l'instruction des réclamations simples, de procéder à la vérification des calculs effectués par les contrôleurs sur les états collectifs de dégrèvements. Le contrôleur-rédacteur, ainsi dégagé d'une besogne quasi matérielle, pourrait consacrer plus de temps à l'examen des affaires complexes et importantes.

Ces modestes modifications pourraient être accompagnées d'un meilleur aménagement des locaux mieux en rapport

avec les conditions actuelles de travail. La situation existant à cet égard a été exposée par M. Dausset dans le rapport au Sénat du budget du Ministère des finances (Séance du 17 avril 1926). Les administrations financières sont à cet égard, moins favorisées que les autres ; faut-il rechercher la cause de ce souci d'économie dans le droit de regard accordé au Ministre des finances sur les dépenses des autres départements ministériels ?

Les modifications ci-dessus envisagées concernent exclusivement les mesures d'instruction ; mais des projets de réforme du jugement du contentieux des contributions directes ont été élaborés. Il convient de les mentionner en signalant leurs avantages et inconvénients respectifs.

CHAPITRE XIV

EXPOSÉ DU PROJET DE M. MAGUÉRO ⁽¹⁾

Un projet conçu par M. Maguéro prévoit, au profit des tribunaux judiciaires, l'unification des diverses juridictions chargées de connaître du contentieux de l'impôt. L'auteur fait remarquer que les tribunaux civils examinent déjà les litiges en matière de douanes, de contributions indirectes, d'enregistrement, de timbre et d'octroi et même ceux concernant un impôt direct : l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers. Par suite, il y aurait intérêt à étendre leur compétence à toutes les réclamations en matière d'impôts directs. Le contribuable ne sera plus désormais embarrassé pour rechercher le tribunal compétent de même que le service auquel il doit s'adresser, si le projet de concentration des administrations financières dans un même local se réalise.

La mise en application de cette idée soulève toutefois des inconvénients qu'il importe de signaler :

(1) MAGUÉRO. *Revue de l'Enseignement*, Mars 1921, article 7196.

Plusieurs tribunaux (deux ou trois en moyenne par département) jugeraient, au lieu du Conseil de préfecture ou du conseiller délégué, les réclamations relatives aux contributions directes. Il s'ensuivrait une complication pour l'administration qui désormais ne se trouverait plus au siège du tribunal et il en résulterait, à l'intérieur d'un même département, un manque d'unité de vues pour des affaires de même espèce.

Comme les rôles des tribunaux civils, peu nombreux depuis la réforme de 1926, sont très chargés, le jugement des réclamations s'en trouverait ainsi retardé ; augmenter leurs attributions, ce serait certainement porter atteinte à la qualité de leurs jugements.

Les magistrats de l'ordre judiciaire devraient, en outre, s'inspirer, suivant le cas, de la mentalité administrative ou judiciaire et tenir des audiences distinctes suivant la nature du litige. Les règles de la procédure civile et celle de la procédure du contentieux administratif sont complètement différentes et, suivant les affaires à juger, le même tribunal aurait à suivre l'une ou l'autre de ces procédures.

Ce sont ces dernières considérations qui avaient déterminé M. Merlin à proposer, dans le projet présenté à la commission d'administration générale du Sénat, d'une part le maintien dans son état actuel du conseil de préfecture de la Seine et d'autre part, dans chaque département, la désignation auprès des tribunaux civils d'un ancien conseiller de préfecture qui serait chargé, en qualité de commissaire du gouvernement, de veiller à l'application des règles de la juridiction administrative et d'un secrétaire greffier.

Ces sages précautions paraissent impuissantes à éviter une confusion certaine qui entraînerait des retards dans le règlement des affaires. De plus, la connaissance approfondie du contentieux administratif en matière de contributions directes

qui a ses règles particulières, serait désormais absolument indispensable aux magistrats qui devraient s'assimiler une matière très complexe et presque entièrement nouvelle pour eux.

En raison de la faible importance des litiges de l'espèce soumis à chaque tribunal, il serait impossible de prévoir des divisions en sections où les juges seraient spécialisés dans l'étude des questions fiscales et les avantages de la division du travail ne pourraient ainsi produire leurs heureux effets.

Ce transfert d'attributions ne paraît avoir été envisagé qu'au premier degré et les recours contre les décisions des *tribunaux judiciaires* continueraient à être portés devant un *tribunal administratif* (le Conseil d'Etat) ; aussi, il est à prévoir que durant cette période d'adaptation à leurs nouvelles fonctions, vraisemblablement assez longue, les juges rendraient de nombreuses décisions qui seraient en contradiction avec les principes de droit fiscal et la jurisprudence du Conseil d'Etat. Il en résulterait ainsi les plus graves inconvénients tant pour les contribuables que pour le Trésor. Pour obvier à cet inconvénient, on aurait pu songer à prévoir l'appel devant la Cour de Cassation des décisions rendues par les tribunaux civils sur les réclamations en matière d'impôts directs. Mais il serait inopportun de procéder à un changement de jurisprudence à l'heure où le Conseil d'Etat, saisi des premiers recours en matière de contributions directes, a établi une sage jurisprudence et en établit une, non moins féconde, en matière d'impôts sur les revenus.

Ce projet présente ainsi des inconvénients irrémédiables qui ne permettent pas de le prendre en considération.

Comme le Conseil de préfecture et le conseiller délégué ne siègent qu'au chef-lieu du département, les contribuables qui désirent présenter des observations orales devant les juges supportent des frais de déplacement très élevés qui

ne leur sont pas remboursés, même si leurs prétentions sont reconnues ultérieurement justifiées. Ces considérations avaient amené, il y a deux ans, la presse à poursuivre une campagne tendant à l'institution d'un tribunal fiscal facilement accessible, en donnant au juge de paix le pouvoir de se prononcer sur les réclamations en matière de contributions directes. Le Juge de Paix aurait été ainsi chargé du soin de trancher les différends s'élevant entre les deux plaideurs : le contribuable et le contrôleur des contributions directes représentant les intérêts du Trésor. Les jugements ainsi rendus auraient pu être attaqués devant le tribunal civil et cette proposition se heurte aux mêmes inconvénients que ceux qui ont été précédemment indiqués.

CHAPITRE XV

EXPOSÉ DU PROJET DE M. HAURIU

Suivant un projet émis par M. Hauriou (1), les bases d'imposition devraient être déterminées au préalable par une juridiction analogue au Conseil de Revision et portant le titre de « Conseil des Contributions ». Seuls, des recours en cassation devant le Conseil d'Etat seraient possibles contre les décisions ainsi rendues.

Pour bien mesurer la portée de ce projet, il convient, après l'avoir exposé, de rechercher dans quelles conditions son auteur a été amené à le concevoir.

M. Hauriou prétend que la discussion contentieuse qui s'engage entre le contribuable et le contrôleur des contributions directes au sujet de la déclaration, devrait logiquement être tranchée par une décision contentieuse de juridiction avant l'établissement du rôle. « Il est tout à fait excessif, déclare l'auteur de cette proposition, d'ajourner cette solution contentieuse après l'établissement du rôle, c'est-à-dire qu'ici

(1) *Pièces de Droit Administratif et de Droit Public*, 11^{me} Edition. Paris, 1927, pages 876 et 892 *in fine*.

la procédure par décision exécutoire est particulièrement choquante et que l'organisation du conseil de révision des impôts paraît nécessaire. »

Le savant Professeur déclare ainsi que l'évaluation du revenu devrait être confiée à une juridiction administrative et non à un fonctionnaire : « De même que le conscrit n'est déclaré bon pour le service que par un conseil de révision, qui est une juridiction, de même le contribuable devrait être inscrit au rôle par un conseil de contributions. » M. Hauriou arrive à cette conclusion après avoir indiqué les pouvoirs du contrôleur qui lui paraissent discrétionnaires et qui sont, à notre sens, bien nécessaires pour l'accomplissement de sa tâche si délicate et si ingrate.

Le contrôleur peut, en effet, soit écarter soit, au contraire, retenir s'il l'estime sincère, la déclaration d'un contribuable. A l'égard de ceux qui n'ont pas souscrit leur déclaration, il peut établir d'office leurs impositions sur le chiffre de revenus qu'il estime exact. C'est là le seul moyen en son pouvoir de vaincre la résistance de ceux qui croient avoir un intérêt à lui refuser toute collaboration en gardant le silence sur leurs moyens d'existence. Toutefois, cet agent peut seulement mettre en demeure les contribuables de lui produire certains documents qu'ils détiennent, mais il ne peut généralement les y contraindre. Le refus opposé par eux constitue néanmoins une présomption défavorable à leurs prétentions en cas de réclamation ultérieure. Quant à ceux qui ont accompli leur devoir fiscal en souscrivant dans les délais une déclaration régulière, le contrôleur peut, s'il ne l'estime pas exacte, demander des éclaircissements ou des justifications. Si les renseignements qui lui sont fournis ne parviennent pas à le convaincre, il fait connaître au contribuable, avec les motifs à l'appui, la rectification qu'il se propose de faire subir à sa déclaration et l'invite en même temps à faire parvenir soit

son acceptation, soit ses observations. A la suite de ce débat contradictoire qui s'engage entre le représentant des intérêts du Trésor et le contribuable, un accord s'établit généralement.

L'examen de cette procédure de contestation montre que si le contrôleur a le droit de rectifier les déclarations, il doit observer de nombreuses formalités sans lesquelles l'imposition établie ne manquerait pas d'être annulée par les tribunaux administratifs.

On a fait valoir également à l'appui du pouvoir discrétionnaire prêté au contrôleur qu'il n'existait d'autorité médiatrice entre lui et le contribuable que pour l'établissement des anciennes contributions directes et taxes assimilées (Maire ou Conseil de répartition), pour l'évaluation des revenus fonciers (Commissions des classificateurs et, au-dessus, commissions départementale et centrale des évaluations) et pour la taxation des bénéfices des professions non commerciales et des professions industrielles et commerciales (commissions consultatives). En matière d'anciens impôts et surtout d'impôts de répartition, ces Commissions médiatrices rendent de grands services ; mais l'expérience de ces deux dernières années a prouvé, qu'en ce qui concerne les impôts sur les revenus, les commissions consultatives créées par la loi du 4 avril 1926 constituent, tant par leur composition que par le nombre très restreint des affaires qui leur ont été soumises, une organe de consultation inutile.

Ces commissions qui comprennent presque uniquement des représentants des contribuables à l'exclusion des fonctionnaires de l'administration devaient, dans l'intention du législateur, émettre des avis qui seraient susceptibles de donner de l'autorité aux taxations effectuées par le Contrôleur des Contributions directes.

En pratique, tant les contribuables que l'administration

elle-même, recourent le moins possible à l'intervention de ces commissions consultatives. D'un côté, les contribuables hésitent à dévoiler à des concurrents le secret de leurs affaires bien que ces derniers soient astreints au secret professionnel ; d'un autre côté, l'Administration semble considérer, à juste titre, ces commissions comme animées parfois d'un esprit de partialité et en tout cas, comme un rouage inutile destiné à retarder, sans aucun intérêt, l'établissement des cotisations. En effet, l'imposition contestée est arrêtée en définitive sur la base fixée par le contrôleur sous réserve du droit de réclamation du contribuable.

En outre, comme il s'agit d'impôts de quotité et que la diminution de la cotisation d'un contribuable ne préjudicie pas directement aux autres, les membres de la corporation représentée au sein de la commission ont un intérêt commun à laisser croire à l'administration que les bénéfices qu'on y réalise sont faibles. Cette solidarité se manifeste particulièrement parmi les titulaires de professions non commerciales qui sont peu nombreux et pour lesquels il est difficile d'atteindre très exactement le revenu professionnel réalisé.

Par ailleurs, aucun texte n'a fourni des indications sur la durée des pouvoirs des membres de ces commissions ni sur les moyens de récusation. Or, comme leur désignation appartient pour l'une des cédulas aux chambres de commerce et pour l'autre, aux associations syndicales des contribuables, il conviendrait, tout au moins, de réserver à l'administration un droit de récusation de façon que la désignation ne porte, en définitive, que sur des contribuables compétents et d'une honnêteté fiscale éprouvée.

Pour ces divers motifs, ces commissions ne rendent ni pour les contribuables ni pour le Trésor les avantages qu'on avait supposés ; à notre sens, il serait préférable de laisser, comme auparavant, au contrôleur le soin d'établir seul et

en toute conscience, le bénéfice imposable des contribuables. D'ailleurs, le contrôleur a intérêt à établir les impositions aussi correctement que possible, car il est chargé de l'instruction des réclamations qu'elles soulèvent et de réunir des éléments précis susceptibles de déterminer la conviction des juges.

M. Hauriou fait remarquer « *que le Directeur, Chef hiérarchique du Contrôleur, n'intervient pas dans l'établissement des impositions et joue un rôle plus effacé que son collaborateur* ». Cette assertion peut paraître fondée, car le travail du contrôleur est vérifié périodiquement, mais après son achèvement par des Inspecteurs qui fournissent au chef de service des rapports sur les résultats de leurs constatations. Il y a toutefois intérêt à ce que les contrôleurs établissent seuls et sous leur responsabilité les impositions de leur division, car c'est ce sentiment de responsabilité, très vif chez tous, que l'administration s'est toujours efforcée de développer, qui est la meilleure garantie d'une exacte application de l'impôt.

M. Hauriou ne fournit pas des détails précis sur l'organisation de ce tribunal et le texte laisse supposer qu'il comprendrait le Directeur des contributions directes chargé, en tant que président, de juger le différend survenu entre le contribuable et le contrôleur. Comment concevoir que le Directeur puisse ainsi figurer dans une même affaire comme juge et partie ? Ce projet est né de la surprise éprouvée par un juriste éminent à voir les actes d'un fonctionnaire dotés de force exécutoire à l'instar des décisions d'un tribunal. Si cette observation peut paraître exacte, il convient de remarquer que le contribuable qui est indûment imposé ou surtaxé peut désormais, jusqu'à la décision du conseil de préfecture, échapper aux poursuites du percepteur en produisant une réclamation régulière comportant l'intention de surseoir au paiement de tout ou partie de la cotisation contestée.

Enfin, il est à prévoir que le tribunal chargé d'un contentieux préalable serait rapidement encombré et obligé de procéder à un examen superficiel des affaires qui lui seraient soumises. Les contribuables de mauvaise foi ne manqueraient pas de s'en servir comme d'un moyen dilatoire pour retarder le paiement de l'impôt et organiser leur insolvabilité.

La multiplicité des instances, outre qu'elle entraverait la marche du service des contributions directes, occasionnerait des retards sérieux dans la rentrée des impôts. Ces derniers motifs et ceux qui ont été ci-dessus indiqués, s'opposent à ce que ce projet, malgré la noble idée dont il procède, puisse être mis en pratique.

CHAPITRE XVI

EXPOSÉ DU PROJET DE MM. ALLIX ET LECERCLÉ ⁽¹⁾

Suivant un autre projet émis par MM. Allix et Lecerclé, les réclamations visant tant les impôts directs qu'indirects devraient être soumises à une juridiction fiscale spéciale, à deux degrés, comprenant des tribunaux départementaux ou régionaux composés exclusivement de magistrats de carrière et un tribunal d'appel unique pour tout le territoire composé de représentants des contribuables et de fonctionnaires, statuant en dernier ressort.

Ce projet mérite de retenir l'attention, car il serait souhaitable de réaliser l'unité de juridiction en matière fiscale.

On pourrait penser un instant à confier ce rôle de tribunal fiscal au premier degré au conseil de Préfecture interdépartemental, mais le ressort de cette juridiction s'étend actuellement sur quatre départements en moyenne et ses membres ont conservé, en plus de leurs fonctions de juge, des attributions administratives.

Les attributions des conseils de Préfecture ont été déterminées par la loi du 28 Pluviôse an VIII et leur compétence s'applique non seulement aux réclamations relatives aux contributions directes, mais encore aux litiges relatifs aux

(1) ALLIX et LECERCLÉ : *L'Impôt sur le Revenu*. Paris, Rousseau, 1926. T. II, pp. 369 et suiv.

élections, aux travaux publics, à la domanialité, etc... ainsi qu'au jugement des comptes des communes qui ne dépassent pas 100.000 francs.

Comme l'examen des litiges en matière fiscale exige actuellement des connaissances spéciales et étendues, la nécessité de créer une telle juridiction s'impose.

Il existe, en effet, des tribunaux spéciaux pour juger les contestations entre commerçants (Tribunaux de Commerce), entre patrons et ouvriers (Conseils de prud'hommes). Aucune raison sérieuse ne semble désormais s'opposer à la création d'une juridiction qui serait chargée de connaître des différends entre les contribuables et les administrations financières.

Ce tribunal pourrait comprendre des magistrats recrutés, pour partie, parmi les jeunes gens pourvus d'une solide formation juridique et les fonctionnaires des administrations financières munis des mêmes diplômes de droit. Ces derniers apporteraient au sein de cette juridiction le résultat de leur expérience et ce recrutement mixte éviterait la formation d'un droit fiscal autonome, ayant ses règles propres, distinctes de celles du droit civil. Cette juridiction aurait, en outre, en raison de son recrutement une véritable autorité sur les plaideurs, condition indispensable pour rendre une bonne justice.

Il faudrait toutefois que les magistrats recrutés parmi les anciens fonctionnaires ne puissent reprendre leur emploi dans l'administration qu'ils ont quittée. De cette façon, ce tribunal ne pourrait encourir le reproche de ne pas offrir aux contribuables assez de garanties d'impartialité, parce que l'instruction des litiges serait faite par les fonctionnaires qui ont établi les impositions contestées et que le jugement serait rendu par d'autres fonctionnaires touchant de trop près à l'administration.

Cette réforme ouvrirait aux agents des diverses adminis-

trations financières un débouché dont la perspective serait susceptible non seulement d'améliorer la qualité du recrutement, mais encore, pour le plus grand profit de l'Etat, de développer le goût des études de droit.

Les décisions de ces tribunaux pourraient être attaquées devant une commission supérieure composée de fonctionnaires et de représentants de contribuables qui, comme la commission supérieure des bénéfices de guerre, statuerait en dernier ressort. Dès lors, le conseil d'Etat n'aurait plus à connaître que des recours pour excès de pouvoir ou pour violation de la loi formés contre les décisions de cette juridiction suprême.

Cette nouvelle organisation rendrait les plus grands services, car l'application d'une législation nouvelle infiniment complexe soulèvera pendant longtemps les plus délicats problèmes.

De plus, comme l'a justement signalé M. Trotabas, Doyen de la Faculté de Droit de Nancy, la solution des conflits de droit fiscal, aussi délicate au moins qu'en droit international privé et chaque jour d'une importance pratique plus grande, exige et révèle une spécialisation juridique indispensable (1).

En outre, la commission supérieure sus-visée serait qualifiée en raison de sa composition pour remplir dans l'Etat non seulement un rôle juridictionnel, mais encore un rôle consultatif. Elle pourrait être aussi appelée à donner sur les projets ou propositions de loi en matière fiscale, des avis que le gouvernement serait libre d'écarter ou de prendre en considération.

(1) *Recueil hebdomadaire de Jurisprudence de 1926*. Les Rapports du Droit fiscal et du Droit privé.

CONCLUSION

Il serait enfin souhaitable de parvenir à codifier la législation de tous nos impôts, législation à l'heure actuelle vraiment trop touffue, de simplifier la procédure d'instruction des réclamations auxquelles ils donnent lieu et surtout d'en réserver le jugement à un même tribunal qui pourrait être organisé sur les bases déjà indiquées.

La compétence des contestations en matière fiscale appartient en effet tantôt aux tribunaux administratifs, tantôt aux tribunaux judiciaires, sans que des règles précises président à ce partage d'attributions.

D'une manière générale, les litiges auxquels donne lieu l'établissement des impôts directs sont soumis au Conseil de Préfecture ; au contraire, les contestations soulevées par les impôts indirects relèvent des tribunaux judiciaires.

La compétence des tribunaux administratifs en matière de contributions indirectes est exceptionnelle ; on peut seulement mentionner que les réclamations relatives à la taxe sur le chiffre d'affaires, aux abonnements des entrepreneurs de spectacles sont soumises au Conseil de Préfecture.

La compétence du Conseil de Préfecture est due au seul fait que le rôle des impôts directs est rendu exécutoire par le Directeur départemental des contributions directes, agissant par délégation du Préfet et qu'il s'agit d'un acte administratif dont la connaissance ne peut appartenir aux tribunaux judiciaires en raison du principe de la séparation des pouvoirs si souvent affirmé.

La compétence des tribunaux civils en matière de contri-

butions indirectes se justifie par le fait que ces contributions sont perçues par application d'un tarif sans intervention d'une décision administrative individuelle.

Cette tentative de justification des attributions des deux ordres de tribunaux ne manque pas de soulever des critiques, car certains actes accomplis pour le recouvrement des impôts indirects présentent un caractère administratif très marqué (la contrainte, par exemple).

Ce partage de compétence a surtout pour origine des raisons historiques et les principes qui lui servent de base sont, à notre sens, aussi fragiles et sujets à controverse que ceux sur lesquels est basée la définition réciproque des impôts directs et des impôts indirects.

Les procédures applicables aux contentieux des deux catégories d'impôts présentent des différences sensibles ; aussi, nous paraît-il intéressant de les examiner sommairement et d'établir un parallèle entre elles.

Le caractère commun de ces procédures, c'est d'être essentiellement écrite, en ce sens que le juge ne peut statuer que sur des mémoires contenant les conclusions des parties et tous leurs moyens, et, que l'une des parties ne peut au cours de débats oraux, présenter des moyens nouveaux qui n'auraient pas été communiqués à la partie adverse.

En outre, les contribuables peuvent avant de saisir le tribunal compétent en appeler à l'administration mieux informée qui peut revenir sur sa décision ; ainsi rien ne s'oppose à ce que le recours hiérarchique précède le recours contentieux.

Il convient de noter qu'en matière d'enregistrement, c'est la loi du 30 avril 1921, art. 7, qui a permis tant à l'administration qu'aux contribuables de recourir au ministère des avocats pour présenter des explications orales.

L'instance, au contraire, est engagée d'une façon différente

suivant qu'il s'agit d'impôts directs ou d'impôts indirects (droits d'enregistrement et contributions indirectes).

En matière de contributions directes, comme nous l'avons vu précédemment, un contribuable peut introduire une réclamation dès la réception de son avertissement et s'il a eu soin de demander le bénéfice des dispositions de la loi du 27 décembre 1927, art. 15, il peut être sursis au paiement de tout ou partie de la cotisation contestée jusqu'à la décision du Conseil de Préfecture.

En matière d'impôts indirects, au contraire, l'instance est engagée normalement par une opposition à la contrainte et parfois par une demande en restitution introduite devant le tribunal après le paiement préalable des droits contestés.

La contrainte est, aux termes du décret du 1^{er} germinal an XIII, art. 44, une injonction de se libérer adressée au contribuable par le Receveur de la Régie intéressée, visée et rendue exécutoire par le juge de paix du canton du lieu de la perception. En pratique, la contrainte fait suite à un avertissement officieux contenant l'indication de la somme réclamée et les motifs à l'appui.

Le contribuable a intérêt à acquitter aussitôt les impôts indirects qui lui sont réclamés, car si l'imposition est reconnue régulière par un jugement, l'impôt est majoré de sanctions fiscales et de pénalités pour refus de paiement en temps voulu.

En outre, quels que soient les impôts contestés, aucun intérêt n'est dû par l'Etat pour les sommes restituées ; il est ainsi regrettable que les contribuables ne puissent pour tous les impôts ajourner le paiement jusqu'à la décision des premiers juges.

Ce sont les tribunaux civils seuls qui sont compétents en matière d'impôts indirects pour connaître des difficultés soulevées par l'exigibilité des droits ; les tribunaux correc-

tionnels sont surtout chargés de la répression des contraventions en matière de contributions indirectes et de la répression des fraudes commises en matière d'impôts directs. Les développements qui précèdent s'appliquent surtout aux impôts directs, à l'enregistrement et aux contributions indirectes.

Le contentieux des douanes présente, en effet, quelques caractères distinctifs dont les principaux sont : la compétence du juge de paix tant pour le contentieux du recouvrement que pour les contraventions, son pouvoir de statuer toujours sauf appel, le débat oral à l'audience, etc. ; toutefois, les règles générales applicables sont, dans l'ensemble, celles du contentieux des autres impôts indirects.

Les jugements des tribunaux civils doivent être rendus dans les trois mois de l'introduction de l'instance (loi du 22 Frimaire an VII, art. 65) ; toutefois, ce délai n'est pas substantiel et un jugement rendu plus tard ne serait pas de ce seul fait entaché de nullité.

En matière de contributions directes, si un délai de six mois a été imparti au Directeur pour prendre les décisions sur les réclamations qui lui sont adressées, par contre, aucune disposition législative n'a encore fixé le délai dans lequel les conseils de Préfecture sont tenus de rendre leur jugement. Il convient de signaler qu'une proposition de loi a été déposée dans ce sens en 1920 sur le bureau de la chambre par M. Rollin, Député.

Les décisions rendues par le Conseil de Préfecture sont susceptibles d'être réformées par le Conseil d'Etat qui a le droit d'évoquer les affaires qui lui sont soumises ; au contraire, les décisions du tribunal civil ne sont attaquables devant la cour de cassation que pour violation de la loi ou des formes prescrites (loi du 22 Frimaire an VII, art. 65).

La procédure applicable aux impôts directs présente la caractéristique d'être peu coûteuse et les recours n'exigent

pas plus de frais que les réclamations introductives d'instance ; au contraire, en matière d'impôts indirects, l'introduction d'un pourvoi devant la cour de cassation est subordonné à la consignation d'une amende de 150 fr. quand il s'agit d'un jugement contradictoire et de 75 fr., quand il s'agit d'un jugement par défaut. Toutefois l'administration est dispensée de cette consignation.

Il ressort de ce rapide exposé que des impôts qui sont établis par une même Administration relèvent de tribunaux d'un ordre différent (impôts perçus par l'Administration des Contributions Indirectes) ; que des impôts établis par une administration fusionnée comme celle des contributions directes et de l'Enregistrement relèvent à la fois des tribunaux civils et des tribunaux administratifs.

Ce partage de compétence entraîne des difficultés pour les contribuables et complique la tâche des administrations financières qui doivent employer une procédure différente suivant le tribunal compétent.

Le Gouvernement a résolu, tout récemment, de codifier la législation de tous nos impôts, œuvre éphémère, qui, il faut le reconnaître, procède d'une intention très louable. Nous espérons que ce légitime désir d'unification et de simplification s'étendra prochainement au jugement des réclamations fiscales, et, nous ne pouvons que nous y associer.

Vu et approuvé :

Le Président de la Thèse,
E. ALLIX.

Vu : *le Doyen.*
H. BERTHÉLEMY.

Vu et Permis d'Imprimer :

Le Recteur de l'Académie de Paris,
S. CHARLÉTY.

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES GÉNÉRAUX

ALLIX. *Traité élémentaire de science des Finances et de Législation financière*, 5^e édition. Paris, 1927.

HAURIOU. *Précis de Droit administratif et de Droit Public*, 11^e édition. 1927.

JEZÉ. *Cours élémentaire de Sciences des Finances et de Législation financière*, 5^e édition. Paris, Giard, 1911.

RECUEILS

LEMERCIER DE JAUVELLE. *Répertoire général des Contributions directes*, 2^e édition. Rennes, Oberthür, 1885.

PRIEUR et CHAVENEAU. *Code de l'impôt foncier*. Paris, Marcel Rivière, 1924.

OUVRAGES SPÉCIAUX

GERMAIN MARTIN. *Les finances publiques de la France et la fortune privée (1914 à 1925)*. Paris, Payot, 1925.

ALLIX et LECERCLÉ. *L'Impôt sur le Revenu*, 2 vol. Paris, Rousseau, 1926.

TISSIER et JOLY. *Traité pratique des impôts sur le Revenu*.

THÈSES

BARRÈRE. *De la charge de la preuve dans l'assiette et le contentieux des impôts sur les Revenus*. Toulouse, 1925.

CASTAGNEZ. *De la fusion des Contributions Directes et de l'Enregistrement*. Paris, 1928.

CHAMPION. *Le Contrôle en matière de Contributions Directes en France*. Paris, 1926.

NEURISSE. *Finances allemandes. (Règlement général et procédure, loi du 13 décembre 1919)*. Paris, 1923.

ARTICLES DE REVUE

ALLIX. « La Réorganisation des Services financiers. » *Revue politique et parlementaire*, novembre 1920.

MAGUÉRO. *Revue de l'Enregistrement*.

DOCUMENTS OFFICIELS

Notions élémentaires sur les impôts directs. Paris, Imprimerie Nationale, 1926.

Recueil officiel des circulaires et instructions de la Direction générale des Contributions Directes.

Instruction générale sur les impôts sur les revenus du 31 janvier 1928. Imprimerie Nationale.

Instruction sur les réclamations du 2 avril 1928. Imprimerie Nationale.

JOURNAUX ET PÉRIODIQUES

Bulletin de la Société fiduciaire de Contrôle et de Revision.

Bulletin des Contributions Directes et du Cadastre. (Imprimerie Paul Dupont).

Recueil des Questions fiscales. (Collection des Jurisclasseurs).

Feuillets de documentation pratique des impôts directs. (Publication Francis Lefebvre).

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION.....	5
CHAPITRE PREMIER. — De l'Organisation et des Attributions de l'Administration des Contributions Directes.....	9
I. — Service Central.....	9
II. — Service Départemental	10
III. — Attribution des divers agents	11
IV. — Fusion des Administrations des Contributions Directes et de l'Enregistrement	12
CHAPITRE II. — Les Impôts directs (Anciennes Contributions)	15
<i>Section I. — Contribution Mobilière.</i>	
Personnes imposables. — Exemptions. — Responsabilité des propriétaires et principaux locataires. — Imputation des dégrèvements. — Réclamations. — Demandes en décharge de garantie. — Demandes d'inscription aux rôles. — Réclamations contre les contingents	16
<i>Section II. — Contribution des Patentes</i>	
Personnes imposables. — Droit fixe et Droit proportionnel. — Lieu d'imposition. — Responsabilité des propriétaires et des principaux locataires. — Réclamations.....	20
CHAPITRE III. — Taxes assimilées.....	25
<i>Section I. — Taxes perçues au profit de l'Etat.</i>	
Taxe des Biens de mainmorte. — Taxe sur les cercles, sociétés, lieux de réunion. — Contribution sur les voitures et chevaux. — Taxe sur les gardes-chasse. — Taxes confiées à des services spéciaux. — Taxe d'apprentissage. — Redevance des mines.....	25

Section II. — Taxes municipales perçues au profit des Départements et Communes et assises par le Service des Contributions Directes.

Taxe des prestations. — Taxe sur les chiens..... 31

CHAPITRE IV. — Les Impôts sur les Revenus..... 33

Section I. — Contribution foncière des propriétés bâties

Immeubles imposables. — Base d'imposition. Exemptions. — Fixité des évaluations. — Communication aux propriétaires des résultats des évaluations. — Réclamations..... 34

Section II. — Contribution foncière des propriétés non bâties.

Immeubles imposables. — Base d'imposition. — Exemptions. — Fixité des évaluations. — Communication aux propriétaires des résultats des évaluations. — Réclamations..... 38

RÉCLAMATIONS COMMUNES AUX CONTRIBUTIONS FONCIÈRES BATIES ET NON BATIES..... 45

Demandes en mutation de cote. — Demandes en réduction pour paiement d'intérêts hypothécaires.... 45

Section III. — Impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole.

Personnes imposables. — Etablissement des impositions. — Evaluation du bénéfice agricole. — Calcul de l'impôt. — Privilège des agriculteurs. — Réclamations, 47

Section IV. — Impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères.

Personnes imposables (Façonniers-Artisans). — Etablissement des impositions. — Calcul de l'impôt. — Réclamations..... 52

Section V. — Impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

Personnes imposables. — Etablissement des impositions. — Commission consultative. — Décisions de la Commission. — Réformes à introduire dans cette cédula — Calcul de l'impôt. — Réclamations..... 56

Section VI. — Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Bénéfice imposable. — Exemptions. — Etablissement de l'impôt. — Examen des déclarations. — Commission consultative. — Calcul de l'impôt. — Dispositions spéciales. — Cessions et cessations d'entreprises. — Responsabilité du cessionnaire. — Réclamations... 61

Section VII. — Taxe spéciale sur le chiffre d'affaires. 65

<i>Section VIII. — Impôt général sur le revenu.</i>	
Personnes imposables. — Revenu imposable. — Eta-	
blissement des impositions. — Réclamations.....	66
RÉCLAMATIONS COMMUNES AUX DIVERS IMPÔTS SUR	
LES REVENUS.....	69
CHAPITRE V. — Les Réclamations (Modes de présenta-	
tion)	71
<i>Section I. — Formes des Réclamations.</i>	
Qualité. — Signature. — Indication de la contribu-	
tion visée et de l'article du rôle. — Exposé sommaire	
des moyens. — Demande distincte par commune. —	
Demande individuelle. — Timbre. — Mandat.....	75
<i>Section II. — Délais.</i>	
Délais généraux. — Publication des rôles. — Délais	
spéciaux. — Supputation de ces délais.....	82
FORMES APPLICABLES AUX DEMANDES GRACIEUSES.	87
<i>Section III. — Demandes irrecevables.</i>	
Vices de forme. — Examen des demandes irrecevables	88
<i>Section IV. — Procédure préliminaire à l'examen des</i>	
<i>réclamations.</i>	
Relevé des bases des cotisations. — Analyse som-	
maire des réclamations.....	90
CHAPITRE VI. — Déclarations à la Mairie	95
Conseil de Répartition. — Commission des Contribu-	
tions Directes de la Ville de Paris. — Examen des décla-	
rations. — Déclarations à écarter. — Décision. — Noti-	
fication	95
CHAPITRE VII. — Sursis de paiement	99
Dispositions générales. — Moyens d'application...	99
CHAPITRE VIII. — Instruction des Réclamations.	
<i>Section I. — Travail de l'agent d'instruction.</i>	
Communication au Conseil de Répartition. — Procé-	
dure générale de l'instruction. — Répartition de la	
charge de la preuve.....	103
Instruction des demandes gracieuses.....	109
<i>Section II. — Travail dans les bureaux de la Direction</i>	
<i>des Contributions Directes.</i>	
Examen des réclamations par le Directeur. — Décis-	
ions du Directeur. — Ordonnancement des dégrève-	
ments. — Notification des avis de décision. — Exposé	
de la procédure antérieure. — Validité de la notifica-	
tion. — Validité de la remise des lettres d'avis de	
décision	111

CHAPITRE IX. — Appel au Conseil de Préfecture.

Présentation des instances. — Instruction des instances. — Dépôt des dossiers. — Décisions du Conseil de Préfecture. — Expertise. — Contre-Vérification. — Supplément d'instruction. — Arrêts du Conseil de Préfecture. — Compétence des tribunaux judiciaires en matière de contributions directes..... 121

CHAPITRE X. — Appel au Ministre.

Présentation et instruction des pourvois. — Recours contre la décision du Ministre..... 127

CHAPITRE XI. — Recours au Conseil d'Etat.

Personnes pouvant présenter des pourvois. — Nature des arrêts contre lesquels le recours peut être formé. — Délais. — Dépôt des pourvois. — Décision du Conseil d'Etat. — Notification. — Recours contre les arrêts du Conseil d'Etat. — Mesures envisagées pour désencombrer le Conseil d'Etat. — Jugement des pourvois.. 129

CHAPITRE XII. — Etats produits par les Percepteurs.

Etats des cotes indûment imposées. — Etats des cotes irrecouvrables. — Présentation de ces états. — Instruction. — Jugement. — Appel des décisions du Préfet. — Instruction des états des cotes irrecouvrables (Taxes communales). — Etats spéciaux..... 135

CHAPITRE XIII. — Modifications à apporter à la procédure actuelle.

Lenteur de l'instruction. — Travail des Contrôleurs des Contributions Directes. — Réformes apportées par la loi du 27 décembre 1927. — Réduction du délai général de réclamation. — Examen préalable par le Percepteur de certaines réclamations. — Création d'un cadre de commis de contrôle..... 141

CHAPITRE XIV. — Exposé du projet de M. Maguéro. 149

CHAPITRE XV. — Exposé du projet de M. Hauriou .. 153

CHAPITRE XVI. — Exposé du projet de MM. Allix et Lecerclé..... 159

CONCLUSION 163

BIBLIOGRAPHIE 169

TABLE DES MATIÈRES..... 171

Imprimerie René-P. Colas, à Bayeux (Calvados)
